المراجعة البيئية

Environmental Audit

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة القاهرة

وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

2005

الدار الجامعية

٨٤ شارع زكريا غنيم " الابراهيمية "

ص.ب ٣٥ رمل الأسكندرية

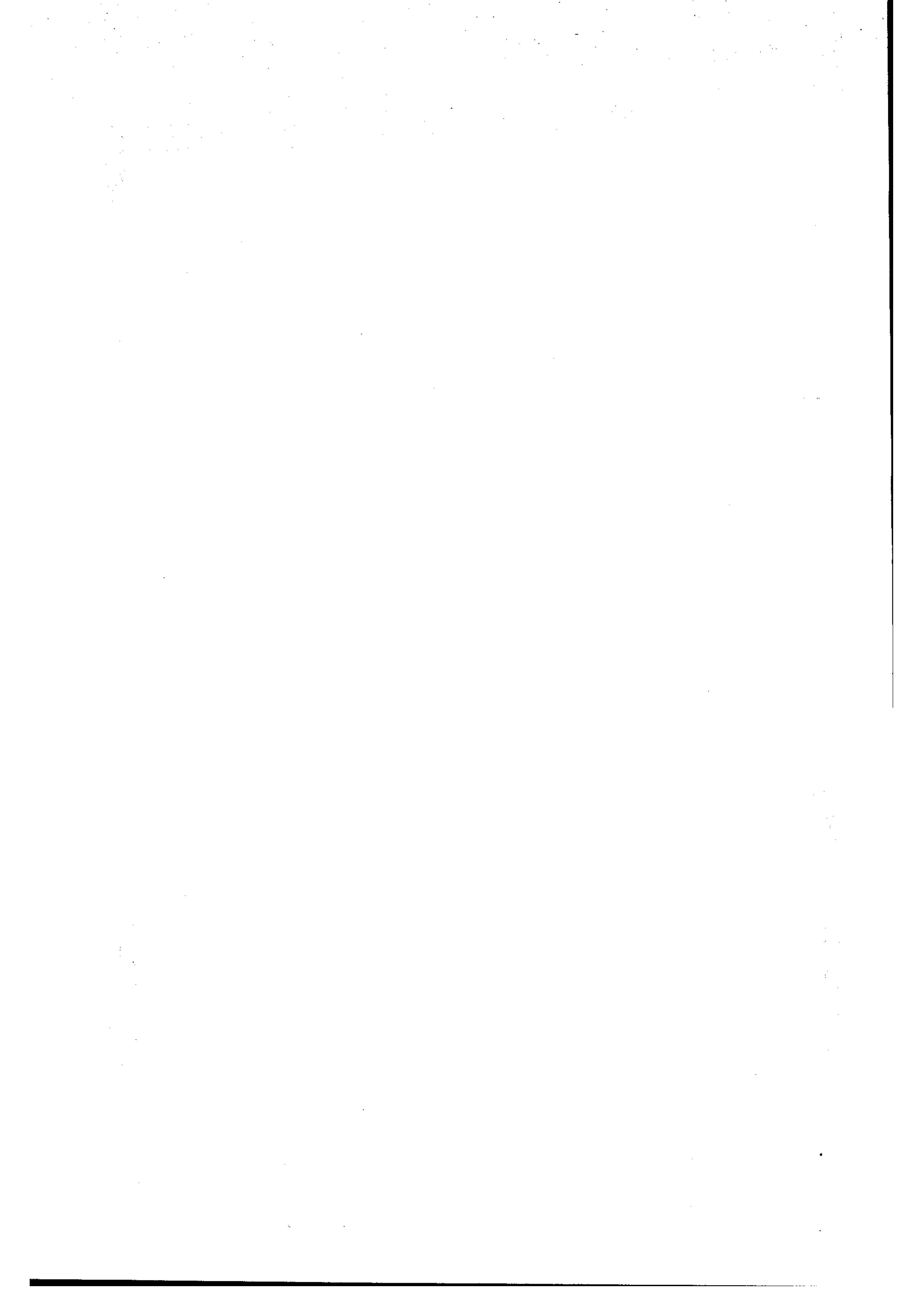
e-mail: m20ibrahim@yahoo.com

☎ ٥٩١٧٨٨٢ - ٥٩٠٧٤٦٦

بسم الله الرحمن الرحيم

" ومــن أعــرض عــن ذكــرى فإن له معيشة ضنكا ونحشــره يوم القيامة أعمى ❁ قال رب لم حشرتنى أعمى وقد كنت بصيرا ❁ قال كذلك اتتك آياتنا فنسيتها وكذلــك اليوم تنسى ❁ وكذلك نجزى من أسرف ولم يؤمن بأيات ربه ولعذاب الأخرة أشد وأبقى"

(صدق الله العظيم)

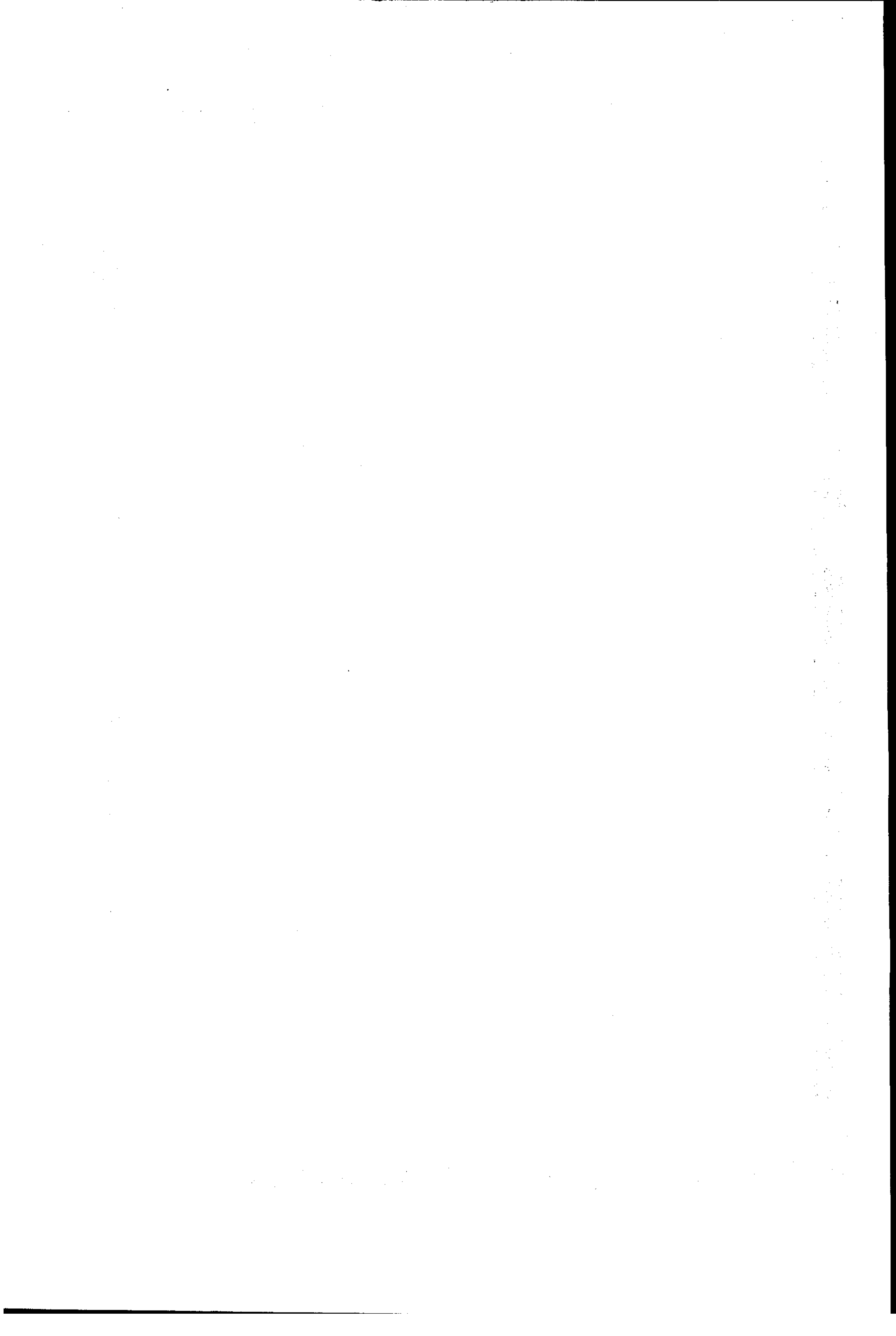


إهداء الى

زوجتى ، ،

وسارة ، ،

وأحمد .



ما لنا ندعو فلا يستجاب لنا !!

لان القلوب ماتت بعشرة أشياء :

* عرفتم الله فلم تؤدوا حقه .
* وقرأتم القرآن ولم تعملوا به .
* وزعمتم حب النبى وتركتم سنته .
* واكلتم نعمه الله ولم تؤدوا شكرها .
* وقلتم أن الشيطان عدوكم ووافقتموه .
* وقلتم أن الجنه حق و لم تعملوا لها .
* وقلتم أن النار حق ولم تهربوا منها .
* وقلتم أن الموت حق ولم تستعدوا له .
* وانشغلتم بعيوب الناس ونسيتم عيوبكم .
* ودفنتم موتاكم ولم تعتبروا .

المؤلف فى سطور

الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

أولا : التدرج العلمى : –

- حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام 1978 .
- حاصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام 1986.
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام 1989 .

ثانيا : التدرج الوظيفى : –

- معيد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 1978/12/31 حتى 1986/1/30 .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 1986/1/31 حتى 1989/11/28 .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 1989/11/29 حتى 1994/4/26 .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من1994/4/27 .
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من 2001/3/28 حتى تاريخه .
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .
- رئيس مجلس قسم المحاسبة .

ثالثا : الجمعيات العلمية :–

- رئيس مجلس إدارة جمعية الإستشارات المصرية .
- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- عضو الجمعية المصرية للأوراق المالية .
- زميل جمعية المالية العامة والضرائب .
- عضو مجلس المحاسبين والمراجعين العرب .

مقدمة :-

يهتم هذا الكتاب بالتركيز على دراسة المراجعة البيئية **Environmental Audits** وأهمية مراعاة القضايا البيئية عند مراجعة القوائم المالية ، لقد ادرك المجتمع بمختلف طوائفه أخيرا مدى الحاجة إلى العناية بالبيئة ، ومراعاة نطاق تأثرها ومدى تأثيرها على اداء منشآت الأعمال ، وكرد فعل لذلك الاهتمام الجوهرى المتعاظم أصبحت تلك الشركات تقوم بالتقرير عن أدائها البيئى ، وقد تباين وتنوع ذلك التقرير بشكل واسع من مجرد تقارير مختصرة فى التقارير السنوية للشركات إلى تقارير بيئية خاصة موسعة شاملة . ولاشك أنه فى ظل غياب وجود معايير للمراجعة والتقرير البيئى فقد تباين نطاق وجودة المعلومات التى تتضمنها ، حيث قد تقوم بعض الشركات بالتقرير عن أدائها بالتركيز فقط على المشاكل البيئة والاجتماعية ، فى حين تقوم بعض الشركات الأخرى بإصدار تقارير مدعمة ذات مدى واسع تغطى أمور بيئية واجتماعية واقتصادية(تقارير الاستدامة **Sustainability Reports**) ، كما أن مصداقية المعلومات المقدمة قد تختلف وتتباين بشكل ملحوظ ، حيث أن بعض من تلك التقارير لا تخضع لأية إجراءات تحقق أو مراجعة خارجية، فى حين يتعرض البعض الأخر لإجراءات التحقق البيئى **Environmental Verification** ، ويتطلب الأمر وجود معايير للمراجعة والتقرير البيئى من أجل تعظيم جودة ونفعية التأكيد الذى يتم توفيره على مصداقية المعلومات البيئية ، ولذلك فانه من الأهمية بمكان أن يتم تخصيص مؤلف يهدف إلى إلقاء الضوء على القضايا البيئية لكافة منشآت الأعمال - لاسيما تلك التى تعمل فى القطاعات الصناعية (على سبيل المثال الصناعات الإنتاجية والاستخراجية والكيماوية) التى لها أو من المحتمل أن يكون لها أثر بيئى جوهرى فتلك الشركات

تخضع لعدد ضخم من القوانين والتشريعات البيئية المرتفعة التعقيد ، ولا شك أنها قد تكتسب مزايا هامة عن طريق إدخال الاعتبارات البيئية داخل قرارات الاعمال .

لذلك كان من الأهمية بمكان أن يتم تتبع تطور المراجعات البيئية الداخلية **Internal environmental audits** من مراجعات القضية الوحيدة **Single issue audits** (على سبيل المثال مراجعات الالتزام ومراجعات التقييم القانوني **Compliance and due diligence audits**) إلى المراجعات الشاملة **Comprehensive audits** (تلك المراجعات التي تغطي نظم الإدارة البيئية للمنظمة وأدائها البيئي) . وبالمثل فقد كان من الأهمية تتبع تطور التقرير البيئي الخارجي **External Environmental Reporting** ، من تقارير البيئة ذات الموضوع الواحد **Single Topic Environment Reports** إلى التقارير المبنية بشكل واسع على الاستدامة والتواصل **Broadly base sustainability reports** والتي تغطي الأمور الاجتماعية **Social** والاقتصادية **Economic** بالإضافة إلى الأمور البيئية **Environmental** ، وغنى عن البيان فمن أجل تعزيز مصداقية التقارير البيئية المنشورة أو تقارير التنمية المستديمة فإن عدد من الشركات تقوم بتقديم تقاريرها إلى المحققين الخارجيين **External Verifiers** (مكاتب محاسبة عامة أو مكاتب استشارية متخصصة) بغرض إبداء تأكيد عليها .

وتحقيقا لذلك كان من الأهمية أن يتم فحص أهداف ونطاق عملية المراجعة والتقارير المرتبطة بكل من المراجعات البيئية الداخلية ومهام التحقق الخارجي (التأكيد) ، كما يتم مناقشة المزايا والعيوب التي قد تحيط بتلك الشركات من خلال قيامها بتلك الأنشطة . وجدير بالبيان فإنه على الرغم من العيوب والقيود التي قد تنشأ من أداء الشركات للمراجعات البيئية الداخلية أو

من نشر تقارير بيئية تخضع للتحقق الخارجى ، فإن تلك الشركات يبدو أنها تجد أن اتباع تلك الأنشطة يترتب عليه بث شعور طيب عند أداء الأعمال وتشعر بمردود ذلك عليها وسوف يكون هناك انعكاسات إيجابية على أداء المنشأة ذاتها .

وقد تم الإشارة أيضا إلى أهمية مراعاة بعض الاعتبارات التي من خلالها قد تؤثر الأمور البيئية على المراجعة الخارجية الحيادية للقوائم المالية لشركات الاعمال.وتحقيقا لذلك فقد تقسيم ذلك الكتاب إلى خمس فصول رئيسية هى :-

الفصل الأول : المحاسبة عن الأداء الاجتماعى والبيئى .

الفصل الثانى : المراجعة الاجتماعية كأساس لنشوء المراجعة البيئية .

الفصل الثالث : طبيعة وتطوير المراجعات والتقرير البيئى .

الفصل الرابع : أهداف وعمليات ونتائج المراجعات البيئية الداخلية والخارجية.

الفصل الخامس : ملائمة القضايا البيئية لمراجعات القوائم المالية الخارجية .

ويعتبر ذلك الكتاب إضافة هامة لسد النقص الواضح فى مكتبة أدبيات المراجعة البيئية سواء فى مصر أو فى جميع الدول العربية ، والتى تفتقر بشكل واضح الى مؤلفات عن المراجعة البيئية ، ويتميز ذلك الكتاب بعرضه الشامل لكافة الموضوعات ذات العلاقة سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية.

وقد تم مراعاة أن يكون أسلوب ومدخل هذا الكتاب متميزاً وفريداً من ناحية الوضوح والدقة والعمق والشمول والبعد عن الشكلية والتعقيد مع الإقتراب من الحداثة والتطوير ، ويعتمد على تزويد القارئ أيا كان دارسا أو مزاولاً بمرجع وموسوعة فى مجال المراجعة البيئية ، فذلك الكتاب موجه الى جميع الأطراف المرتبطة ببيئة المراجعة البيئية ، كما أنه يفيد كافة الدارسين سواء الطلاب أو الباحثين فى مرحلة البكالوريوس أو فى مرحلة الدراسات العليا أو الأساتذة

الأكاديميين ، كما أن الكتاب موجهاً أيضاً الى كافة المهنيين من المحاسبين سواء المزاولين والعاملين فى مكاتب المحاسبة القانونية أو فى الجهاز المركزى للمحاسبات أو المحاسبين العاملين فى منشآت أعمال القطاع الخاص أو العام ، وسواء تلك التى تمارس نشاطاً تجارياً أم صناعياً أم خدمياً أم مالياً، كذلك فان هذا الكتاب فى غاية الأهمية عند إستخدامه فى اعداد برامج التعليم المستمر لأغراض التدريب والإستشارات والتأهيل للمحاسبين والمراجعين .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطريقة مستحدثة يجد فيها القارئ أيا كان دارسا أو مزاولا إضافة حقيقية الى المكتبة العربية نظريا أو تطبيقيا ، كما يرجو أن يكون قد وفق في اخراج كتاب متكامل شامل لقضايا المراجعة البيئية وطبقاً لأحدث معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ومعايير الأيزو ونظم الإدارة والمراجعة البيئية ، ويكون بذلك قد أسهم في خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة أكاديمياً ومهنياً .

والحمد لله سبحانه وتعالى على نعمة والشكر لله على توفيقه فى إتمام ذلك المرجع والموسوعة والتى تعد من أهم الكتب الأساسية فى مجال المراجعة البيئية، ختاماً بعد الشكر الدائم لله يتقدم المؤلف إلى كل من ساعد وأسهم فى خروج ذلك العمل إلى دائرة النور ، ويتوجه لهم بالدعاء ليجزيهم الله خير الجزاء.

وأسال الله العلى القدير أن يجعل ذلك العمل خالصاً لوجهة الكريم وهو من وراء القصد .

المؤلف

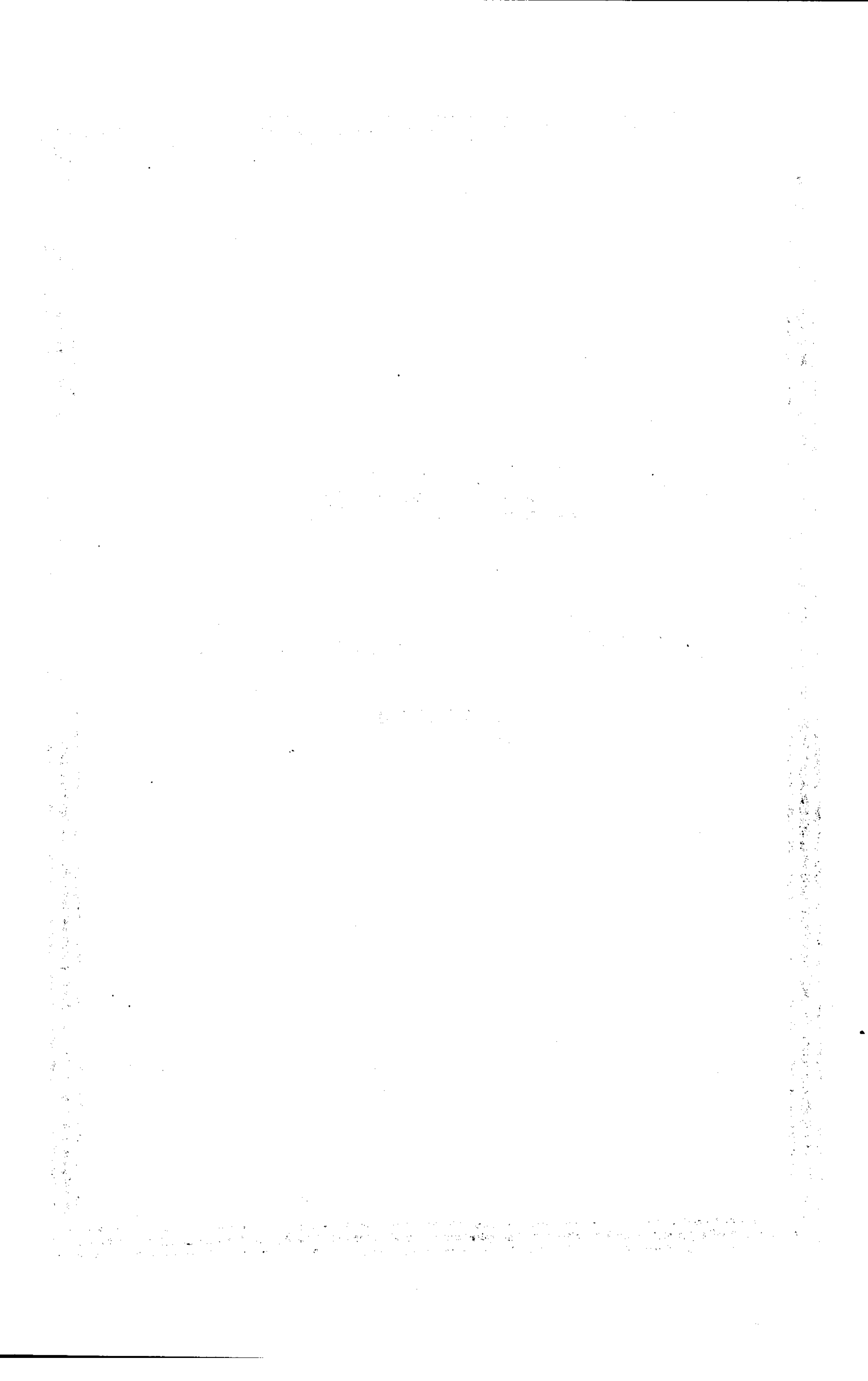
الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

أستاذ المحاسبة تخصص المراجعة

الفصل الأول

المحاسبة عن الأداء الاجتماعى والبيئي



الفصل الأول

المحاسبة عن الأداء الاجتماعي والبيئي

The Accounting For Social and Environmental Performance

1/1 المحاسبة الاجتماعية الاقتصادية .

1/2 أهداف ومعايير المحاسبة والتقرير الاجتماعي للشركات .

1/ 3 الدراسات التجريبية للقياس والتقرير الاجتماعي .

1/ 4 علاقة الأداء الاجتماعي والبيئى والتنمية المستدامة

1/5 المحاسبة البيئية ومشاكل القياس والإفصاح والتقرير .

1/5/1 مبررات الاهتمام بالمحاسبة البيئية .

1/5/2 القياس المحاسبي للنفقات البيئية .

1/5/3 القياس المحاسبي للأصول والالتزامات البيئية .

1/5/4 مشاكل القياس والتقييم المحاسبي البيئي .

1/5/5 الإفصاح والتقرير عن اقتصاديات الأداء البيئي .

1/1 المحاسبة الاجتماعية والاقتصادية Socio - Economic Accounting

بصفة عامة يتعدد مستخدمي القوائم المالية ، فبجانب المستثمرين والدائنين توجد أطراف أخرى تعتمد على المعلومات المحاسبية أعطيت اهتمام بارز فى ادبيات المحاسبة .

أن تكنولوجـيا النظام الاقتصادي تعرض هيكل بيئى معين على المجتمع الـذي تعمل خلاله والذي لا يقتصر فقط على تحديد وقياس أنشطته ومعاملاته الاقتصادية وإنما أيضا يأخذ في حسبانه تأثيرات علاقاته الاجتماعية المجتمعية بشكل جيد .

أن نظـرية المحاسـبة التقليدية قد اقتصرت على الاعتراف بتبادل السلع والخدمات فيما بين الوحدات الاقتصادية بعضها البعض ، وتجاهلت حتى وقت قريـب الأثر الاجتماعي والبيئي ، أن المحاسبة الاجتماعية الاقتصادية تهدف إلى قياس والتقرير عن أثر العلاقات التبادلية بين الشركات وبيئتها الاجتماعية، ومـن هـنا يمكن القول بأن هدف المحاسبة الاجتماعية الاقتصادية تتمثل في قـياس التكالـيف والعوائـد الاجتماعية والبيئية لتحديد النتيجة الأكثر شمولا وملائمـة . والـتى تتمـثل في قياس والتقرير عن الدخل الاجتماعي والبيئى الاقتصادي للشركات .

معني الأداء الاجتماعي للشركة

The Meaning of Corporate Social Performance (CSP)

أن قياس والتقرير عن الأداء الاجتماعي للمنشآت الهادفة لتحقيق الربح تمثل قلب ومحور الأداء الاجتماعي للشركة . وقد شكلت لجنة منبثقة من المعهد القومي للمحاسبين The National Association of Accountants (NAA) لدراسة

موضوع المحاسبة عن الأداء الاجتماعي للشركة وقد عبرت عن اصطلاح الأداء الاجتماعي للشركة(Corporate Social Performance (CSP في الكلمات التالية :-

" يعكس اصطلاح الأداء الاجتماعي للشركة أثر أنشطة الشركة على المجتمع ، يتضمن ذلك أداء وظائفها الاقتصادي والتصرفات الأخرى المقررة للمساهمة في جودة الحياة ، تلك الأنشطة قد تمتد لأبعد من مواجهة رسالة القانون وضغوط المنافسة أو متطلبات العقود ".

أن الوعي بالمسئولية الاجتماعية للمشروع قد تزايد أثناء العقود الثلاثة الأخيرة ، فمنذ أوائل الستينات كان هناك اهتمام متزايد بخصوص الأثر الواسع للشركة على المجتمع في أمور مثل تدنية التلوث ، الاستغلال الفعال للموارد ، تقديم فرص متكافئة للتوظف ، تنظيم برامج التعيين ، توفير عوائد للقاصرين وغير البالغين لسن الرشد (أمور أخرى تتضمن أنشطة التعويض والتشجيع والتحفيز ، الرقي والنهوض الاجتماعي ، حماية المستهلك ، التحسين في الأمن الصناعي وظروف التشغيل ، الرضا الوظيفي ، الإنتاجية وتطوير المجتمع) ، حيث أن ذلك يرفع من الروح المعنوية الشخصية ويعرض أفضل صورة للشركة.

أن الشركات التي ترغب في أن تكون مسئولة اجتماعيا بشكل أكثر يتطلب وجود معلومات عن المحاسبة الاجتماعية سواء للمساعدة في اتخاذ قراراتها الإدارية بالإضافة إلى توفير معلومات ملائمة للأطراف الأخرى المعنية .

لقد حددت لجنة المجلس القومي للمحاسبين عن المحاسبة عن الأداء الاجتماعي للشركة أربعة مجالات رئيسية للأداء الاجتماعي هي :-

A) تطوير المجتمع Community Development

يتضمن ذلك أنشطة موجهة اجتماعيا والتي تعتبر بصفة رئيسية ذات فائدة للجمهـــور العام ، الأنشطة الأنسانية الخيرية العامة للشركة ، وبناء المساكن ، تحويل الأنشطة الصحية والأنشطة التطوعية فيما بين العاملين ، وبرامج الغذاء والتخطيط والتحسين المجتمعي .

B) الموارد البشرية Human Resources

يتضـــمن ذلك الأداء الاجتماعي الموجه نحو العاملين ، على سبيل المثال تحسين ممارسات التوظيف ، برامج التدريب ، وظروف التشغيل ، وسياسات التحفيز وتوفير فرص العمل الجيدة وخطط ومنافع العاملين .

C) الموارد المادية والمساهمات البيئية

Physical Resources and Environmental Contributions

هي الأنشطة الموجهة نجاة تخفيف أو منع التدهور البيئي (التلوث) ، على ســبيل المـــثال تلـــوث الهواء والماء والضوضاء ، وصيانة الموارد النادرة والتصرف في النفايا الصلبة التى يتم تضمينها في ذلك المجال .

D) مساهمات المنتج أو الخدمة Product or Service Contributions

يتضمن ذلك المجال الاهتمام بالمستهلك وجودة المنتج والتغليف والدعاية والإعلان ومتطلبات توفير خدمة ضمان ما بعد البيع وحماية المنتج .

المحاسبة الاجتماعية والمراجعة الاجتماعية

Social Accounting and Social Auditing

عرفت لجنة المجلس القومي للمحاسبين المحاسبة الاجتماعية على أنها:

" تحديـــد وقياس ومتابعة والتقرير عن التأثيرات الاجتماعية والاقتصادية لأحـــد التنظـــيمات على المجتمع . ويستهدف منها تحقيق كل من الأغراض الإداريـــة الداخلية بالإضافة إلى أغراض المساءلة المحاسبية الخارجية ، كما أنها تعبر عن نتيجة القيم للقيم المتغيرة التي قد تقود المجتمع إلى إعادة تحديده للمسئولية الاجتماعية للشركة ".

أن المحاســـبين يجب أن يأخذون فى حسبانهم الاعتراف بأن تكلفة تسيير وإدارة الأعمـــال تكون أكثر مما يفصح عنه نسبيا في ظل الحسابات العامة ، علـــى سبيل المثال تمثل مظاهر تلوث البيئية (الضوضاء ، المياه ، الهواء) ، وانتشـــار الأمـــراض ومشـــاكل الإســـكان والنقل المحلية ، وإغلاق وإيقاف الصـــناعات الأساســـية ، والاضـــطرابات الاجتماعية والكوارث والمصائب الاجتماعية الأخرى العديدة أحد جوانب الالتزام والمسئولية Liability Side ، بينما يمثل ما يجب أن يتم عمله بخصوص توفير الطرق والمدارس والكليات والمستوصفات وخطط السكك الحديدية والتوظيف أحد جوانب الأصول Asset Side . ومـــن ثـــم فبدلا من قياس الدخل Income يتعين أن يتم قياس العائد والتكلفة Benefit – Cost لمشروعات الشركة .

وفـــي ظـــل ادبيات المحاسبة فإن مصطلحات المحاسبة الاجتماعية Social Accounting والمراجعة الاجتماعية Social Auditing غالبا ما تستخدم بالارتباط معا وقد يخلق ذلك ارتباكا ، حيث يكون من المفيد أن يتم وضع حدا لتلك المشكلة علـــى وجه الخصوص . أن اصطلاح المحاسبة الاجتماعية Social Accounting

يــتعلق بــتطوير نظم القياس لمتابعة الأداء الاجتماعي ، أما اصطلاح المراجعة الاجتماعية Social Auditing فهو غالبا ما يشار إليه عند قيام أحد مكاتب المراجعة الحيادية بالتحقق من سجلات الأداء الاجتماعي للمنشأة.

أن لجــنة المعهد الأمريكي للمحاسبة عن المحاسبة عن الأداء الاجتماعي في عام 1975 قد حاولت شرح مفهوم المحاسبة الاجتماعية عن طريق النص على ما يلي :-

" لــيس من المستغرب لإغراض تطوير ذلك المجال أن هناك اتفاق قليل علــى الحدود ذات الصلة . في ذلك القسم من التقرير تم تحديد تعريف واسع للمحاسبة الاجتماعية يتضمن ما يلي :-

1- المحاسبة عن وتقييم أثر برامج المسئولية الاجتماعية للشركة .

2- محاسبة الموارد البشرية .

3- قياس تكاليف اجتماعية مختارة .

4- قياس الأثر الكلي للمنشأة على المجتمع .

5- التقرير الاجتماعي (التقرير عن نتائج البنود من 1 – 4) .

6- المحاسبة عن البرامج العامة (البرامج الحكومية) .

وقــد تــم تعريف المسئولية الاجتماعية على أنها نفقة أو نشاط اختياري تطوعــي عــن طــريق الشركة بهدف خيري والذي في ضوئه تعتبر العوائد الحدية أقل من تلك المتاحة من أنشطة بديلة أخرى .

وعلى الرغم من أن هناك أدراك متزايد فيما بين الشركات بخصوص دورها الاجتماعــي فليس هناك أية طرق قياس عملية حتى أوائل التسعينات . حيث كان الاهتمام يتركز حول اختيار كل شركة لطريقتها الخاصة عند قياس والتقرير عن

بـــرامجها الاجتماعـــية . وفـــي عـــام 1971 قامت أحد المكاتب الاستشارية في الولايات المتحدة (Abt Associates) بتضمين أنشطة المحاسبة الاجتماعية Social Audit عـــند إعـــداد تقاريـــر الشركة السنوية . وفي عام 1974 قامت عديد من الشـــركات بإنـــتاج تقارير مستقلة تفصح عن أنشطة المسئولية الاجتماعية أو عن بعـــض قطاعـــات تلـــك الأنشطة (حيث تم تضمين ذلك فى الشركات الصناعية والمصرفية وشركات التأمين وما إلى ذلك) .

وبتحلـــيل البـــيانات الخاصـــة بالقـــياس والإفصـــاح الاجتماعي Social Measurement and Disclosure (SMD) في التقارير السنوية للشركات مأخوذة علـــى مستوي 500 شركة عن أعوام 1971 – 1977 تم الكشف عن أنه في عام 1977 كان جزء كبير عن تلك الشركات يقوم بعمل إفصاحات اجتماعية اكثر من الضعف فى عام 1971 في الولايات المتحدة . ولا شك أن الاتجاه قد تزايد نحو استخدام الإفصاح الاجتماعي بعد ذلك.

فمع الضغوط الاجتماعية للمسئولية الاجتماعية للشركات أصبح الإفصاح الاجتماعـــي مألوفا بشكل تدريجي . حيث أصبح الكثير من الشركات بمختلف قطاعاتهـــا تقوم بإنتاج معايير عن أنشطة المسئولية الاجتماعية ، ورغما عن ذلـــك الـــتزايد فـــي الاتجـــاه إلا أنـــه لم يكن مؤشرا جيدا عن جودة التقرير الاجتماعـــي . فمعظـــم الشـــركات تقـــوم بعرض تقارير وصفية عن أدائها الاجتماعـــي . ومع ذلك فهناك عديد من المساعي تم بذلها لتطوير إطار عمل تحليل المسئولية الاجتماعية للشركات .

1/2 أهداف ومعايير المحاسبة والتقرير الاجتماعي للشركات

Objectives and Standards of Corporate Social Accounting and Reporting

1/2/1 الأهداف Objectives

لقد تم الاعتراف بشكل متزايد على أن أنشطة الشركات لها أثار اجتماعية بجانب الآثار الاقتصادية ، أن الآثار الاقتصادية للشركات يتم قياسها باستخدام طـــرق المحاسبة المالية ويتم التقرير عنها في القوائم المالية ، ومع ذلك فليس هناك طرق ومعايير مقبولة ومتعارف عليها عموما تم تقريرها بعد لإغراض قياس والتقرير عن الأداء الاجتماعي للشركة ، ويرجع ذلك بطبيعة الحال إلى عدم وجود نظرية شاملة للمحاسبة عن الأداء الاجتماعي للشركة ، وفي ضوء ما تقدم فإن لجنة مكونة عن طريق الجمعية الأمريكية للمحاسبة قد استخدمت مجموعـــة مـــن المعايير الاختبارية لفحص الممارسات الحالية بصفة رئيسية للمساعدة في نشوء النظرية وممارساتها..

ولأغراض المساعدة على توضيح طبيعة وأهداف المحاسبة الاجتماعية للشركة يتعين فهم الدورين الرئيسيين للشركة على النحو التالى :

(a) أن الشـــركة الحديثة تمثل العنصر الرئيسي في نظم تسليم التكنولوجيا Technology delivery systems (TDS) التـــي تدعـــم وتميز جوانب الحياة والبيـــئة وهيكل القوة العامة في المجتمعات الصناعية الحديثة . أن نظم تسلم التكنولوجـــيا تعتبر مفهوم واسع وأكثر تعقيدا من التكنولوجيا . أن التكنولوجيا تشـــير عادة إلى تطبيق واحد محدد أو تعد أحد التطبيقات الخاصة بالمعرفة ، في الجانب الأخر فإن نظم تسليم التكنولوجيا تمثل السياق الاجتماعي والسياسي والاقتصـــادي التـــي يتم خلالها تطبيق المعرفة . أن الوصف المنهجي المنظم

لـتلك الـنظم سيتضمن العلاقات الهيكلية بين التكنولوجيا والمظاهر البشرية والاقتصـادية والسياسـية والبيئـية للمجـتمع . كمـا سوف يتضمن أيضا الاستراتيجيات والسياسات المختارة عن طريق المجتمع لتنظيم ومتابعة وتقرير سياســة تلك العلاقات الهيكلية لأغراض التأكد من أن كل نظام من تلك النظم التكنولوجية تخدم احتياجات بشرية بطريقة مثلي .

وكما هو مشار إليه سابقا فإن المنشأة تمثل وحدة رئيسية مؤسساتية منظمة فـي مصفوفة نظم التكنولوجيا للمجتمعات الحديثة . أن صافي إجمالي العوائد المحققة عن طريق المجتمع من مصفوفتها لنظم تسليم التكنولوجيا ستعتمد على مقاييس تتصب لحد كبير على سلوك وأداء المنشآت الفردية كوحدات متكاملة مـن نظـم خاصة بتسلم التكنولوجيا . أن تلك العلاقة بين أداء المنشأة كوحدة مـتكاملة لأحـد أو أكـثر من نظم تسليم التكنولوجيا وإجمالي صافي العوائد المحققــة عــن طريق المجتمع من تلك النظم تشكل الاساس والأرضية لأحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة الاجتماعية للشركة .

أن هـدف المحاسـبة لـلأداء الاجتماعي للشركة يتمثل في تحديد وقياس مساهمة المنشأة الفردية كوحدة متكاملة لأحد أو أكثر من نظم تسلم التكنولوجيا للعوائد الاجتماعية الإجمالية والتضحيات التي تكون قابلة للتميز لتلك النظم .

(b) أن الدور الثانى الفريد للمنشأة يتمثل في تأكيد الثقة باعتبارها وكيلا فـي عملـية توزيـع اقتسام ثروة الموارد في المجتمع ، أن سياسات التعيين والتدريب والاحتفاظ والتحفيز ، واستراتيجيات اختيار موقع المصنع والفلسفات السياسـية والأنمــاط الأخلاقية وما إلى ذلك من تلك التي تبناها الشركة ذات تأثـير مباشر على كيفية التشارك فى العوائد الإجمالية التضحيات الناتجة عن طريق نظم تسلم التكنولوجيا فيما بين الأفراد والمجتمعات والقطاعات والأجيال

الاجتماعـــية . وبسبب غياب النظريات التي تتعامل مع التفضيلات الشخصية ودوال المـــنفعة الاجتماعية الإجمالية وفى ظل الدور الثاني للشركة فإن عملية القـــرار ترتـــبط أكـــثر مع تعريفات العدالة والمساواة والاتساق مع الأهداف الاجتماعـــية أكـــثر من دراسة المثالية . أن التحقيق الناجح لأهداف المصلحة الاجتماعـــية والأولويـــات تعتمد على مقياس كبير يرتبط بكيفية تضمين تلك الأهداف والأولويات في الاستراتيجيات وأداء المنشآت الفردية والتي قد يكون أحـــد تلـــك القطاعات فى المنظمات الكبيرة في المجتمعات الحديثة ، أن تلك العلاقـــة بين أداء المنشأة الفردية والمصلحة الاجتماعية تمثل الاساس لاقتراح هدف رئيسي أخر للمحاسبة الاجتماعية للشركة .

أن هـــدف المحاسبة عن الأداء الاجتماعي للشركة يتمثل في المساعدة في تحديـــد مـــا إذا كانت استراتيجيات وممارسات المنشأة الفردية المؤثرة بشكل مباشـــر علـــى حالـــة الموارد والقوة البيئية للأفراد والمجتمعات والقطاعات والأجـــيال الاجتماعية تتسق مع الأولويات الاجتماعية المقبولة بوجه عام في أحد الجوانب والروح المعنوية الحقيقية للأفراد في الجانب الأخر .

أن الدوريـــن الفريديـــن المتوقعيـــن مـــن المنشاة الفردية في المجتمع الحديث والهدفين المناظرين للمحاسبة الاجتماعية للشركة يتم أخذهما بالارتباط معا للإشارة إلى التوجيهات والأبعاد والتحديات الأساسية المرتبطة بقياس أداء الشركة .

1/2/2 المعايير Standards

اشـــارت لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبة على أن الغرض من المعايير يتمثل في إرشاد السلوك والأداء والتنشيط للحد الأدني من مستويات الالتزام . وكما تم تطبيقه على الأداء الاجتماعي للشركة ، فإن تلك المعايير قد ترتبط :

1- بأداء المنشأة داخل نظام تسليم التكنولوجيا .

2- بأداء المنشأة داخل شبكة توزيع الثروة الاجتماعية .

أن كلا من هذين البعدين يمثل المعايير الملائمة للأداء حيث تقوم بالمساعدة على تقييم الأداء الاجتماعي الفعلي للمنشأة في مواجهة مجموعة من الأنماط .

أن دور الشـــركة تجاه المسئولية الاجتماعية حتى تكون ذات مغزى يجب أن يـــتم الـــتقرير عنها على نحو سليم إلى المستخدمين . وذلك يتطلب تحديد معايـــير مرتبطة بقياس والتقرير عن الأداء الاجتماعي للشركة في وفى ظل دراسة لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبة يمكن القول :-

أن الغـــرض من القياس والتقرير يتمثل في توفير رؤية واضحة لأهداف وسياســـات وبـــرامج وأداء الشركة بالإضافة إلى أثرها الاجتماعي . مثل تلك الـــتقارير قـــد تســـتهدف مســـتخدمين وحيدين أو متعددين ، أن جميع هؤلاء المســـتخدمين لديهم مصلحة حقيقية في التعرف على طبيعة والنتائج المحتملة لأنشـــطة المنشـــأة . أن دور المعايير في ذلك السياق يتمثل في التأكد من أن الـــتقرير الاجتماعي يكون ذو مغزى ، ويتسم بالعدالة والصدق ومدى توفيره قاعدة بيانات كافية للتخطيط والتنسيق الاجتماعي .

أن تحديـــد المعايـــير فـــي مجال القياس والتقرير عن الأداء الاجتماعي للشـــركة قد حظي باهتمام كبير فى أدبيات نظرية المحاسبة أكثر من المجالين الآخرين التي سبق مناقشتهما بعالية .

وقد تم وضع خطة هرمية تتكون من ثلاثة معايير أساسية ، وستة معايير ثانويـــة بالإضـــافة إلـــى عشـــر اعتبارات إضافية كمحاولة لتطوير المعايير المرتـــبطة بالتقرير البيئي . أن تلك المعايير الأساسية تعتبر إلزامية لأغراض إعـــداد الـــتقارير ، في حين أن المعايير الثانوية ليست جوهرية ، ورغما عن

ذلك فإن عدم الالتزام بها يتطلب أن يتم تبريره ، كما أن الاعتبارات الإضافية قد لا تكون قابلة التحقيق ، ولكنها يجب أن يتم مراعاتها على الأقل في إعداد التقرير . وفي ظل تلك الخطة الهرمية فإن التقرير عن الوكالة يتم قبوله كهدف سائد على الأقل أثناء مرحلة التطوير الحالي للتقرير البيئي . أن هرمية معيار التقرير الاجتماعية يتم توضيحها فى الشكل البيانى رقم (1/1).

وعلى الرغم أن المصطلحات المستخدمة في ذلك الشكل لها نفس المعني السابق الإشارة إليه في أدبيات المحاسبة ، فإن إعطاء شرح إيضاحي لها سيكون مفيدا .

الجوهرية والأهمية Significance

تعتبر الجوهرية أو الأهمية اعتبارا اضافيا يهدف إلى التأكيد على أهمية بذل المجهودات نحو تجنيب التقرير عن معلومات غير ذات أهمية .

تحديد موقع التأثير Localization

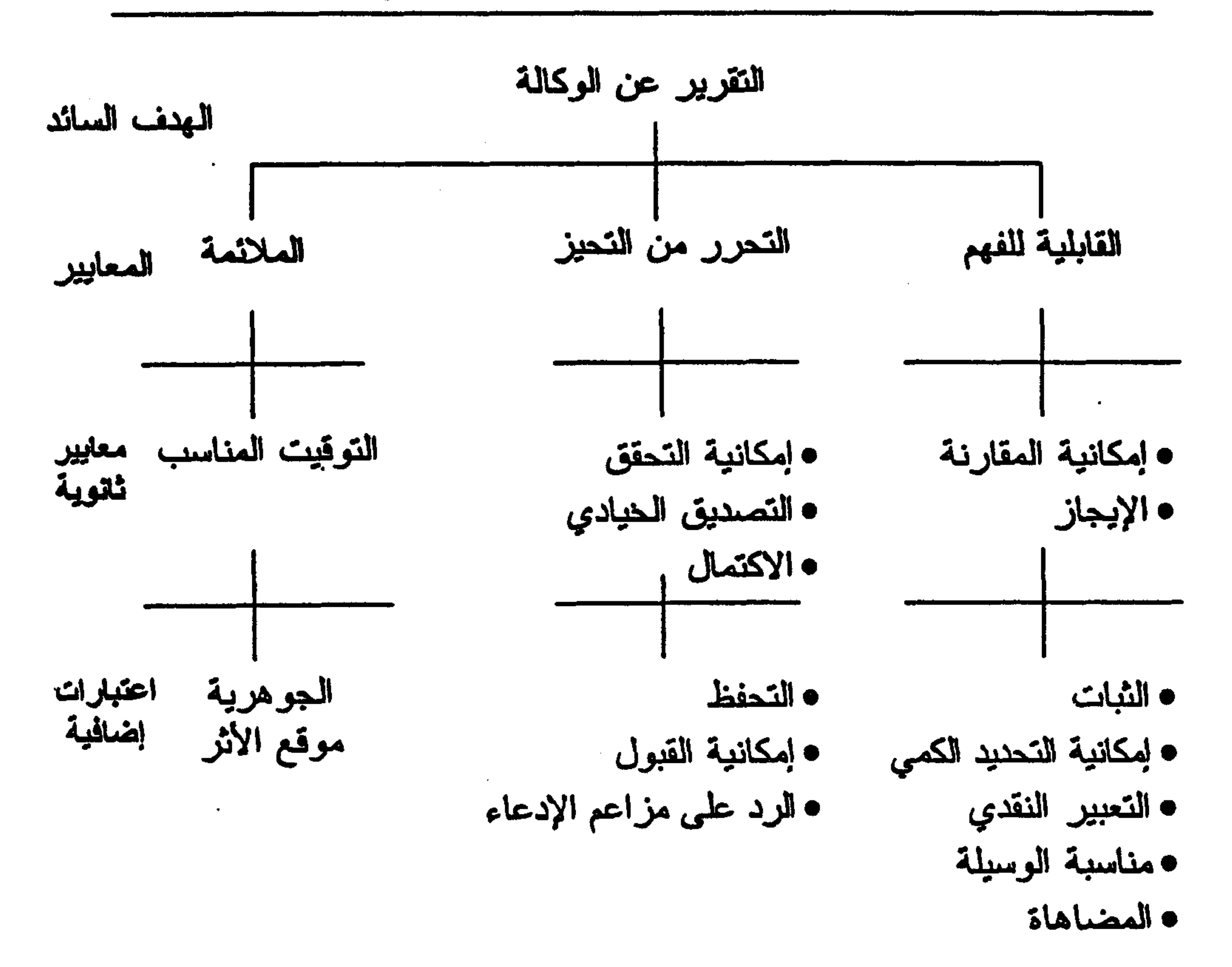
يركز ذلك الاعتبار الإضافي على الحاجة في التقارير إلى تحديد الأثر الاجتماعي لتصرفات المنشأة على المجتمعات المحددة .

الاكتمال Completeness

أن ذلك المعيار الالزامى يركز على أنه ليس هناك معلومات هامة يجب أن يتم استبعادها ، أن تحديد ما الذي يعتبر معلومات هامة بطبيعة الحال يجب أن يتوقف على احتياجات المستخدمين ، كما يتم إدراكها وفهمها عن طريق معدى التقارير .

شكل رقم (1/1)

الخطة الهرمية لمعايير التقرير الاجتماعي



إمكانية القبول Acceptability

يتمثل ذلك الاعتبار الاضافى فى الحرص والحذر بأن تكون التقارير نافعة والأقلية يتم قبولها .

الرد على المزاعم Rebuttal

يشـــير ذلـــك الاعتبار الاضافى إلى أنه يجب أن تكون هناك فرص متاحة لكافة الأطراف المعنية مع عرض وجهات نظر تعرض آرائهم بطريقة ملائمة.

مناسبة الوسيلة Media Propriety

يقـــترح ذلك الاعتبار الاضافى أن التقارير يجب أن يتم عرضها بصيغة وبشكل وسياق قابل للفهم للأطراف المتعددة وعن طريق وسائل قابلة للوصول إليها .

المضاهاه ونمط التقييم Matching

يؤكـــد ذلك الاعتبار الاضافى على نفعية المعلومات الكمية للجوانب الإيجابية والسلبية معا ومقارنتها فى مواجهة الأهداف والخطط أو المعايير .

1/3 الدراسات التجريبية للقياس والتقرير الاجتماعى

Empirical Studies of Social Measurement and Reporting

هـــناك دراســـتين تجريبيتيـــن حديثتين إحداهما عن طريق لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA عن المحاسبة عن الأداء الاجتماعى Accounting For Social Performance تمت فى عام 1975 ، والأخرى عن طريق لجنة المجلس القومى للمحاسبين NAA عن المحاسبة عن الأداء الاجتماعى للشركة Accounting For Corporate Social Performance تمـــت فى عام 1977 فـــى مجـــال القياس والتقرير الاجتماعى ، ولا شك أن نتائج هاتين الدراستين ستكون مفيدة لأغراض تقييم التقدم الذى تم أحرزاه فى ذلك الاتجاه .

الدراسة المسحية للجنة المعهد الأمريكى للمحاسبة The AAA Committee Survey

اعــتمدت تلك الدراسة على تحليل التقارير الاجتماعية لأربعة عشر شركة فى ضــوء التسلســل الهرمى للمعايير والمعايير القانونية والاعتبارات ، الإضافية أن الدرجــة (1) (الترتيب الأدنى) حتى الدرجة (5) (الترتيب الأعلى) قد تم تحديدها فى ظل كل عنصر من ذلك الشكل الهرمى لكل من الشركات الأربعة عشر .

أن تحليل الترتيب قد كشف عن أن ثلاثة شركات سجلت الترتيب (5) لكل عنصــر ، وأربعة شركات أحرزت الترتيب (5) أو (4) لكافة العناصر . أما باقى الشركات فقد أحرزت ترتيبات تتراوح ما بين (5) إلى (1) .

لذلك يمكن القول على نطاق واسع بأنه على المستوى النوعى فأن حوالى نصف عدد الشركات الذين قدموا تقارير اجتماعية تحتفظ بمعايير جيدة للتقرير وقــد ســبق الذكــر بــأن حوالى ثلاثة أرباع عدد الشركات قد قدموا تقارير اجتماعية سنوية ، ولذلك يمكن التوصل إلى نتيجة عامة بأن حوالى 38% من الشــركات الضخمة فى الولايات المتحدة . على ادراك ووعى كبير بالتقرير عن الأداء الاجتماعى بطريقة ذات مغزى . وذلك ليس من المحتمل أن يكون هــو الموقــف الســائد فى معظم البلدان الأخذة فى النمو والتى ما تزال لديها طريق طويل للسير فى ذلك الاتجاه .

الدارسة المسحية للجنة المعهد القومى للمحاسبين

The NAA Committee Survey

تــم الإشارة سابقا فى ذلك الجزء إلى أن اللجنة قد حددت أربعة مجالات رئيســية لــلأداء الاجــتماعى ، وقــد طلب من اللجنة أن تقرر عن أحد تلك المجــالات ،بمعنى أخر قياس مساهمات المنتج أو الخدمة فى المجال ، وكما

سبق الأشارة يتضمن ذلك تفضيل المستهلك وجودة المنتج والتغليف والدعاية وضمانات ما بعد البيع ، وقد كان من وجهة نظر اللجنة أن ذلك المجال يستحق إعطاءه انتباه خاص لسببين :-

1-أن قرارات الشركة بخصوص المنتج والخدمة تمثل محور سبب وجود المنظمة ومبررها وهى ذات تأثيرات مباشرة على المستهلكين والمجتمع فى مجالات معينة مثل أمن وجوده المنتج ، وعلى الرغم من ذلك فأنها قد تكون لها أثار غير مباشرة .

2-قد يكون لها أثر على المستهلكين والمجتمع فى مجال الأثر الاجتماعى للموارد البشرية . على سبيل المثال فأن المنتج الصناعى ذو المواد السامة قد يفقد العاملين عملهم ومن ثم يستنفذ رأس المال البشرى للمجتمع .

وقد قامت اللجنة بأجراء دراسة مسحية عن الحالة الحالية للمحاسبة عن المساهمات الاجتماعية للمنتج والخدمة . وقد تم اخذ عينة من 800 شركة ضخمة فى الولايات المتحدة تضمنت 500 شركة صناعية ، و50 شركة ضخمة تعمل فى مجال البنوك و التامين.والنقل والمنافع بالإضافة إلى مؤسسات مالية ، وقد تم استخدام طريقة قوائم الاستقصاء المرسلة عن طريق البريد :-

الأهداف : Objectives

كان للجنة هدفين من وراء إجراء تلك الدراسة المسحية هما :

1- تحديد نوع المقاييس المستخدمة حالياً للمحاسبة عن مساهمات المنتج والخدمة.

2- التأكد من مستويات المصلحة والارتباط الدقيق فى المحاسبة عن مساهمات المنتج والخدمة .

شكل رقم (1/2)
نموذج الميزانية العمومية المالية والاجتماعية
Format of Social and Financial Balance Sheet

الأصول Assets	القيمة فى عام	القيمة فى عام مقارن ......
1-أصول الأعضاء العاملين Staff Assets		
أعضاء متوافرين خلال سنة واحدة	....	....
أعضاء متاحين بعد سنة واحدة	....	....
استثمار التدريب	....	....
ناقص : تقادم التدريب المتجمع	....	....
أجمالي أصول الاعضاء	....	....
2-الأصول التنظيمية Organizational Assets		
خلق وتطوير التنظيم		
البحوث	....	....
العناية بالطفل	....	....
المراجعة الاجتماعية	....	....
اجمالى الأصول التنظيمية	....	....
3-استخدام السلع العامة Use of Public Goods		
الخدمات العامة المدفوعة مقابل الضرائب الشاملة (صافى الاستهلاك)	....	....
4-الأصول المالية Financial Assets		
النقدية	....	....
حسابات المدينين (بالصافى)	....	....
تكاليف وأتعاب عقود مستحقة	....	....
أصول مالية أخرى جارية	....	....
أصول مالية أخرى طويلة الأجل	....	....
اجمالى الأصول المالية	....	....
5-الأصول المادية Physical Assets		
الأراضى	....	....
المبانى	....	....
التحسينات	....	....
معدات وأثاث وتجهيزات	....	....

البند		
ناقص : أهلاك متجمع	....	....
اجمالى الأصول المادية	....	....
اجمالى الأصول	....	....
الالتزامات وحقوق الملكية Liabilities and Equity		
1-التزامات الاعضاء من العاملين		
أجور أعضاء مستحقة Staff Wages Payable	....	....
2-التزامات تنظيمية Organizational Liabilities		
متطلبات مالية تنظيمية	....	....
3-التزامات عامة Public Liabilities		
موارد بيئة مستخدمة من خلال التلوث		
الكهرباء	....	....
النقل	....	....
الورق	....	....
اجمالى الالتزامات العامة	....	....
4-الالتزامات المالية Financial Liabilities		
أوراق الدفع قصيرة الأجل	....	....
حسابات الدائنين	....	....
المصروفات المستحقة	....	....
ضرائب الدخل	....	....
أوراق دفع طويلة الأجل	....	....
اجمالى الالتزامات المالية	....	....
5-حقوق الملكية Stockhotbers Equity		
أسهم عادية	....	....
أرباح محتجزة	....	....
اجمالى حقوق المساهمين	....	....
6-حقوق ملكية المجتمع Society's Equity		
حقوق المجتمع الناتج بالزيادة	....	....
فى صافى الأصول الاجتماعية	....	....
اجمالى الالتزامات وحقوق الملكية	....	....

شكل رقم (1/3)
قائمة الدخل الاجتماعية والمالية
Social and Financial Income Statement

البند		
العوائد (الدخل) Benefits (Income)		
1-للشركة / لحملة الأسهم		
إيرادات عقود ودخول أخرى	......	....
خدمات مستهلكة	......	....
موارد بيئية مستخدمة من خلال التلوث	....	..
الكهرباء		
النقل		
الورق		
الاجمالي	..	.
2-إلى الأعضاء To Staff		
مرتبات عن ساعات عمل زمنية		
ترقيات	....	....
إجازات	....	
تأمينات صحية و حياة		
انتظار السيارات		
خدمات تغذية		
العناية بالطفل	..	.
نقابة العمل		......
الاجمالي		..
3-إلى العملاء والجمهور العام To Clients /General Public		
قيمة عقد العمل بالتكلفة	.	..
قيمة العمل الاضافى غير المدفوع	.....	.....
الضرائب المدفوعة عن طريق الشركة	......	......
مساهمات للمعرفة ونشرات	......	.....
الاجمالي		...

4-للمجتمع To Community		
ضرائب مدفوعة عن طريق الشركة	....	....
تحسينات بيئية	....	....
اجمالى	....	....
(التكاليف / النفقات) Costs / Expenditures		
1-إلى الشركة / حملة الأسهم	....	....
مرتبات مدفوعة	....	....
استثمار التدريب فى العاملين	....	....
تكاليف عقود مباشرة	....	....
تكاليف أضافة وعمومية وإدارية	....	....
إجازات	....	....
تحسينات بيئية	....	....
ضرائب مدفوعة	....	....
تأمين صحى وعلى الحياة	....	....
خدمات غذاء	....	....
عناية بالطفل	....	....
مدارس	....	....
مدفوعات فائدة	....	....
اجمالى	....	....
2-إلى الأعضاء To Staff		
تكاليف الفرصة لأجمالى ساعات العمل	....	....
غياب خطة دخل التقاعد	....	....
انهاء العمل بشكل غير اختيارى	....	....
عدم المساواة فى الفرص	....	....
خسائر غير معوضة من خلال السرقة	....	....
الاجمالى	....	....

3-إلى العملاء والجمهور العام To Clients / General Public		
تكلفة عمل تعاقدى	....	....
خدمات مستهلكة	....	....
موارد بيئية مستخدمة عن طريق التلوث	....	....
كهرباء	....	....
نقل	....	....
ورق	....	....
الاجمالى	....	....
4- إلى المجتمع To Community		
خدمات مستهلكة	....	....
اجمالى	....	....
صافى الدخل Net Income		
إلى الشركة / المساهمين		
مالى	....	....
اجتماعي	....	....
إلى الأعضاء	....	....
إلى العملاء	....	....
إلى المجتمع	....	....
اجمالى صافى الدخل الاجتماعى	....	....
اجمالى صافى الدخل الاجتماعى والمالى المتولد من أعمال لشركة	....	....

الطرق : Methods

ليس هناك طرق مقبولة عموماً لقياس الأداء الاجتماعي للشركة ، ولا شك أنـــه توجـــد هـــناك حاجة كبيرة لتلك الطرق ، وقد تم اقتراح استخدام أربعة أســـاليب رئيســـية للتقرير الاجتماعي هي : - 1) مدخل المخزون ، 2) مخل التكلفة أو النفقة ، 3) مدخل إدارة البرنامج ، 4) مدخل التكلفة والعائد .

وقـد اعترفـت اللجـنة بالحاجـة إلى تطوير نظم المحاسبة عن الأداء الاجتماعـي للشـركة . حيث أقرت بأنه من المحتمل أن يتم تضمين مقاييس نقديـة وأخرى غير نقدية ، ويجب أن تهدف الطرق المقترحة إلى تحقيق أغراض داخلية وخارجية وبعد تحليل التقارير الاجتماعية السنوية وقوائم الاستقصاء فان اللجـنة قامت بتصنيف الممارسات المختارة عن طريق الشركات المختلفة فى ظل الطرق السبعة التالية :-

التقارير الوصفية

تم أجراء تقارير وصفية دورية على أثار مساهمات المنتج والخدمة على المستهلكين والمجتمع . وقد تضمنت التقارير نمطياً تقييمات لمساهمات المنتج والخدمة فى صوره نوعيه على الرغم من أنها قد تتضمن بعض الجوانب الكمية.

المخزون Inventories

تم نشر سجلات تضيف مساهمات المنتج والخدمة للشركة ، وهى تهدف إلى توثيق ما الذي تفعله الشركة فى مجال المنتج والخدمة .

سجلات زمنية Time Records

تـم الاحتفاظ بسجلات عن مقدار الزمن المستغرق عن طريق الأشخاص العامليـن فى مساهمات المنتج والخدمة ، لأن الزمن يعتبر مقياس غير مباشر لتكلفة تخصيص الموارد البشرية لتعزيز مساهمات المنتج والخدمة .

وقد قام مكتب Abt الاستشاري بتسجيل الزمن الذي أستغرقه العاملين فى تطويـر خدمـات جديدة والتى يعتقد أنها تمثل مساهمات للعملاء والمجتمع .

ويمثل ذلك مراجعة اجتماعية . وقد تأسس شكل قائمة الدخل الاجتماعية والميزانية العمومية الاجتماعية للمكتب فى تقريرها عام 1973 ، والذى يصوره الشكلين رقمى (1/2) ، (1/3) .

تخصيصات التكلفة Cost Allocations

تم عمل تخصيصات للتكاليف على مساهمات المنتج و الخدمة ، أن التخصيصات يتم تحديدها عن طريق معيار خاص لم يتضمن تتبع للتكلفة المباشرة ، على سبيل المثال قد يتم تضمين تخصيصات تكلفة أنشطة البحوث والتطوير على منتج محدد .

تتبع التكلفة Cost racing

يتم تتبع التكاليف بشكل مباشر على مساهمات المنتج والخدمة . وهى تتضمن النفقات المباشرة ، على سبيل المثال تتبع تكلفة تطوير الخدمة عن طريق ضرب عدد الساعات فى معدل الأجر للأفراد المرتبطين بها .

العوائد (و التكاليف) غير النقدية Non – monetary Benefits (Costs)

يتم عمل تقييمات لمساهمات المنتج والخدمة فى صورة كمية غير نقدية ، وهى تتضمن محاولات لقياس تكلفة محددات المنتج فى صورة مؤشر أو دليل كمي معين ، حيث تقيس الكهرباء العامة تكلفة المنتج بأمان فى صور عدد الحوادث التى يتم أحداثها عن طريق المنتجات المعيبة .

العوائد النقدية (التكاليف) Monetary Benefits (Costs)

أن مساهمات عوائد أو تكلفة المنتج أو الخدمة يتم تقييمها فى صور نقدية، وهى قد تتضمن قياس التكلفة الضمنية بالإضافة إلى تكاليف النفقة . على سبيل المثال تقيس الكهرباء العامة تكلفة التسليم المتأخر للمنتجات المطلوبة عن طريق العملاء .

النتائج الرئيسية للدراسة المسحية للجنة المعهد القومي للمحاسبين

أن النتائج الرئيسية لتلك الدراسة المجمعة تتمثل فى تحديد طبيعة ونطاق مجهودات الشركة فى المحاسبة عن مساهمات المنتج والخدمة للعملاء والمجتمع كما هو موضح أدناه :-

1- رتبت الاستجابات مساهمات المنتج والخدمة أولا فيما بين المجالات الأربعة للأداء الاجتماعي ، وعلى الرغم من أدراك بينما تدرك الشركات لمدى للوفاء بمسئولياتها الاجتماعية ، فأنها لا تقوم فى معظم الأحوال بالمحاسبة عن تكاليف وعوائد تلك الأنشطة . على الرغم من أن الشركات ترتبط بشكل مرتفع بالأنشطة المرتبطة بمساهمات المنتج أو الخدمة فأنها لا تحاول ان تقوم بالمحاسبة عن ذلك. ورغما عن ذلك فأن المحاسبة عن الأداء الاجتماعي بالنسبة لمساهمة المنتج والخدمة أقل مقارنة بالمجالات الرئيسية الأخرى للأداء الاجتماعي .

2-تم الاقتصار فقط على قياس مساهمة المنتج والخدمة إلا أن كافة الطرق المحاسبية السبع قد تم استخدامها بدرجات معينة . أن قياس العوائد فى صورة نقدية هي التى تعتبر اكثر شيوعاً ويتم اتباعها عن طريق المدخل

الوصـــفي ومدخـــل المخـــزون . أن الطرق الأقل استخداما هى تخفيض التكلفة وتتبع التكلفة .

3- أن شـــركات البنوك والتجزئة ترتبط معظمها بمساهمات المنتج والخدمة فى حين ترتبط الشركات المالية والصناعية بشكل اقل بمساهمات المنتج والخدمة.

4- أن ارتـــباط الشركات بمساهمات المنتج والخدمة الخاصة بالعملاء تختلف بشكل جوهري عن تلك المرتبطة بالمجتمع كوحدة واحدة .

5- هـــناك اخـــتلافات فى الأهمية النسبية لمساهمات المنتج والخدمة للعملاء ومســـاهمات المنـــتج والخدمـــة للمجتمع فى صناعات متعددة ، حيث أن المنافع العامة هى الأكثر ارتباطا بمساهمة المنتج والخدمة للعملاء فى حين أن مســـاهمة المنـــتج والخدمة للمجتمع هى التى تتبعها تنظيمات التجزئة وشـــركات التأمين . كما أن البنوك والمؤسسات المالية على الأقل ترتبط بمســـاهمات المنتج والخدمة للعملاء ، أما الصناعات وشركات النقل على الأقل ترتبط بمساهمات المنتج والخدمة للمجتمع .

لذلـــك فـــان لجـــنة المعهد القومي للمحاسبين قد اقترحت أهمية أن تميز الأعمال المستقبلية فى المحاسبة الاجتماعية بين هذين المكونين المساهم المنتج والخدمـــة ، أن تلك اللجنة فى عام 1977 قد توصلت أخيرا إلى نتيجة مفادها أن هـــناك اهتمام منتشر بخصوص التقرير عن المسئولية الاجتماعية **Social Responsibility** ، إلا أن هناك اهتمام محدود بالمساءلة المحاسبية الاجتماعية **Social Accountability** . أن تحلـــيل اللجنة لبعض التقارير السنوية فى عام 1984 للشـــركات الضخمة (جنرال اليكتريك ، وشركة نبك أمريكا . .) قد أدى إلى كثير أو قليل من نفس النتيجة حتى بعد مرور عقد من الزمان .

أن السبب الرئيسي لنقص اهتمام الشركات بالمحاسبة الاجتماعية Social Responsibility يعتقد بأنه يعود إلى أن مقاييس الأداء الاجتماعي لم يتم تطويرها ولم يتم وضع معايير لها بالكامل بعد ، أن الشركات فى الدراسة المسحية لتلك اللجنة أوضحت أن اختيار مجموعة من الطرق للتقرير الاجتماعي معظمها كانت طرق وصفية أو تعتمد على مدخل المخزون . أن الطرق المختارة على الرغم من أنها تمثل محاولات ابتكاريه إلا أنها تعتبر متغيرة الخواص الأمر الذى من شأنه لا تمكن من التوصل إلى استنتاجات محددة ويمكن عملها بخصوص مغزى نظرية المحاسبة الاجتماعية. كما أن القابلية للمقارنة كأحد الخواص الهامة للتقارير المالية الاجتماعية تعتبر غائبة فى مثل تلك الأنواع من التقارير الوصفية . ولذلك فهناك حاجة كبيرة لتطوير طرق ملائمة للمحاسبة والتقرير عن الأداء الاجتماعي للشركات . كما أن اثر الأنشطة الاجتماعية للشركة على العملاء والمجتمع والعاملين والأطراف الأخرى تحتاج أن يتم قياسها . وذلك يدعو إلى تطوير أساليب ملائمة للقياس .

1/4 ملائمة الأداء الاجتماعي بالتنمية المستدامة

The Relation Between Social and Environmental Performance and Sustainability

تمثل البيئة النظام الكامل الذي يعيش فيه المجتمع الإنساني كما يشار إليه بالمحيط الذي يشتمل على الكائنات الحية وما يحتويه من موارد وما يرتبط ، مــن هواء وماء وما بقيمة الإنسان من منشآت ، وينقسم هذا النظام البيئي إلى ثلاثة نظم فرعية هي :

1- البيئة الطبيعية : والتي تتكون من :

(a) الغلاف الأرضي : ويشمل الطبقة العليا من الأرض وجوف الأرض .

(b) الغـلاف المائـي : ويشمل البحار والبحيرات العذبة والمالحة والأنهار والمياه الجوفية والينابيع .

(c) الغلاف الجوي : ويشمل مجموعة الغازات المحيطة بالأرض .

(d) المجال الحيوي للكرة الأرضية : ويشمل جميع الأماكن على الأرض وما حولها التي يتواجد أو يمكن أن يتواجد ويعيش فيه أي صورة من صور الحياة .

2- البيئة المصطنعة :

حيـث تمـثل التكنولوجيا وكل ما يتأثر بها مجال بيئة العمل أو المعيشة الخاصـة بالإنسان ، وتشمل تلك البيئة أنظمة متعددة تتدرج من أنظمة محورة من قبل الإنسان إلى أنظمة صنعها الإنسان بالكامل .

3- البيئة الاجتماعية :

وتشـمل مجموعة النظم السياسية والاقتصادية والثقافية والمالية التي يدير بها الإنسان علاقته مع هذا الكون .

لقد أخذت التنمية المستدامة الكثير من الاهتمام الأكاديمي ابتداء من عام 2002 ، وللتنمية المستدامة عدة مضمونات Connotations ومؤشرات Signals ، فهي ليست مفهـوم متقن Neat Concept ولكنها سلسلة من الأفكار التي تساعد بلا حدود وبدون شك في إظهار القدرات الغير مسبوقة .

وتعنـــي الاستدامة أو التواصل أو الاستمرار Sustainability تحقيق حياة أكـــثر جـــودة للبشر الآن وللأجيال القادمة ، واستخدام الموارد بمعدل يسمح للطبـــيعة أن تجدد هذه الموارد ، وتتضافر فيها عناصر بيئة الرفاهية والعدل والصحة والتي يستديم كل عنصر فيها إذا توازنت العناصر الأخرى .

وقـــد تم الإشارة إلى أن الاستدامة مفهوم اجتماعي يظهر حق البيئة Eco-justice ، ومفهـــوم بيئي يهتم بالكفاءة البيئية Eco-efficiency ، فتعني التنمية المستدامة ضمان ألا يقل المخزون الكلي للأصول سواء التي من صنع الإنسان أو الأصول الطبيعية التي تتوارثها الأجيال القادمة عما يتمتع به الجيل الحالي، ولـــذا يجـــب علـــى المجـــتمع الحرص في استخدام وتوزيع الموارد النادرة بالإضـــافة إلى الاهتمام بتوزيع الثروة في الأجيال الحالية Intrageneration equity بنفس درجة الاهتمام بالرخاء البيئي للأجيال القادمة Intergeneration وبتعبير آخر فإنه للوصول إلى التنمية المستدامة يجب التأكد من كفاية الموارد لاحتياجات الحاضر دون المساس باحتياجات الأجيال القادمة .

وقـــد حدد مؤتمر الأمم المتحدة الذي انعقد في ريودي جانيرو عام 1992 عن التنمية والبيئة خصائص التنمية المستدامة فيما يلي :

a- تنمية طويلة الأجل تعتمد على تقدير الإمكانات المتوفرة وتخطيطها لأطول فترة مستقبلية .

b- تراعي حق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية الموجودة .

c- تراعي احتياجات البشر لتحسين نوعية حياتهم .

d- تدعو إلى عدم استنزاف الموارد الطبيعية أو تلوثها والحفاظ على المحيط الحيوي للبيئة .

e- تنسيق سياسات استخدام الموارد مع توجيه الاستثمارات والبدائل التكنولوجية لتحقيق تنمية متكاملة .

أن الهدف من تقييم الأداء البيئي يتمثل في المحافظة على مكونات البيئة والارتقاء بها ومنع تدهورها أو تلوثها أو الإقلال من حدة التلوث والتصدي لأي تغيير في خواص البيئة مما يؤدي بطريق مباشر أو غير مباشر إلى الإضرار بالكائنات الحية أو المنشآت أو يؤثر على ممارسة الإنسان لحياته البيئية .

بالإضافة إلى الحد من الآثار السلبية على البيئة والتي تتضمن كل ما يؤثر في جميع عناصر النظام البيئي ، وعادة ما تحدث تلك الآثار السلبية بسبب استخدام الموارد والطاقة وتكون إحدى مخرجات الأنشطة الإنتاجية والاستهلاكية ، ولهذه الآثار مصادر عديدة صنعها الإنسان بنفسه وبالتالي تمثل إضافة سلبية تتم بمعرفة الإنسان إلى البيئة . وللآثار السلبية على البيئة أضرارا مباشرة وغير مباشرة على الكائنات الحية والنواحي الجمالية في البيئة، ولا تخضع تلك الآثار السلبية لتحكم الأطراف التي أصابها الضرر ولكنها تخضع لتحكم الأنشطة المتسببة في تلك الآثار السلبية أو طرف ثالث مثل الحكومة . ولا شك أن قيمة الآثار السلبية على البيئة تنبع من آثارها الواسعة على الإنسان والموارد والنظم المختلفة .

وتتمثل أبرز أنواع الآثار السلبية من حيث مصادرها إلى :

(a) الآثار السلبية الناتجة عن الهواء ، مثل الإنبعاثات من الغازات والأتربة والدخان من المصانع .

(b) الآثار السلبية الناتجة عن الماء ، مثل الصرف الصحي وصرف المصانع في الأنهار والبحار .

(c) الآثــار السلبية الناتجة عن الغذاء ، مثل استخدام المبيدات في مقاومة الآفات الزراعية .

(d) الآثار السلبية الأخرى على البيئة ، مثل الضوضاء والتصحر وحرائق الغابات ومخلفات الزراعة .

أن تحديــد الآثــار الملموســة – الإيجابــية أو السلبية – لأنظمة منشآت الأعمــال لا تخلــو من متضمنات بيئية وخاصة أن تنمية الذوق العام بقضايا المجــتمع تخــتلف مــن مجتمع إلى آخر ومن فترة إلى أخرى طبقا لظروف المجــتمع ودرجــة تقدمــه الاقتصــادي واتساق القيم والمعايير المقبولة على المســتوي الكلــي والجزئــي ، كما أنها تختلف من صناعة إلى أخرى وعلى مستوي الصناعة الواحدة طبقا لمستوي التخصص في تلك الصناعة وما يحيط بها من مشكلات التوطن والتبعية التكنولوجية والتلوث .

ويعتــبر التلوث ظاهرة اقتصادية في المقام الأول ، لأن الأضرار الناجمة عــنه تؤثر سلبيا على الموارد الاقتصادية للمجتمع ومستوي الرفاهية للأفراد .يعتــبر التقدم التكنولوجي والتوسع الصناعي من أهم العوامل التي تؤدي إلى الــتلوث خاصة الصناعات التي يتولد عنها نفايات كيميائية وبيولوجية ضارة بالبيئة ، ويمكن تعريف تلوث البيئة بأنه يعني التغيرات الكمية والكيفية الضارة بمكونــات البيــئة مما يفقدها توازنها ويؤدي إلى مشاكل اقتصادية تعوق قدرة المجتمع على التنمية . ويمكن تصنيف المشروعات إلى ثلاث أنواع تبعا للآثار السلبية المحتملة :

a- مشــروعات القائمة البيضاء ، للمنشآت والمشروعات ذات الآثار البيئية الضئيلة .

b- مشروعات القائمة الرمادية ، للمنشآت والمشروعات التي يمكن أن تحدث آثار بيئية هامة .

c- مشروعات القائمة السوداء ، للمنشآت والمشروعات التي يمكن أن تحدث منها آثار بيئية خطيرة .

وتتضمن كل قائمة جميع الأنشطة والصناعات بحسب آثارها البيئية والمنشآت التي تعمل بها والوزارات الخاضعة لها . ومن الأهمية بمكان أن يتم الاعتراض والإغلاق والمطالبة بالتعويضات على المنشآت المخالفة .

وغالبا ما ينظر إلى تحسين الأداء البيئي والاجتماعي للمنظمات كرفاهية لا تتوفر إلا للعالم الصناعي فقط ، ولكن هناك مشروعات في دول نامية استطاعت الوصول إلى التنمية المستدامة التي أصبحت أحد أهداف المنظمات نتيجة للاهتمام المتزايد بالبيئة وحمايتها وتنميتها ، ورغبة المنظمات في تقوية مركزها التنافسي ، ولذا يجب الاهتمام بتقييم الأداء البيئي بإضافة البعد البيئي إلى أبعاد نموذج الأداء المتوازن المكون من تقييم الأداء المالي والأداء التسويقي مع التطوير الداخلي وتحقيق النمو .

ومن المهم إعداد نظام للمعلومات البيئية يسمح بتحقيق التكامل بين المحاور الاقتصادية والمحاسبية والبيئية لتحقيق التنمية المستدامة ، ولذلك طالبت الجهات المهتمة بأنشطة المنظمات بإدخال مفهوم المجتمعات المستدامة Sustainable Society في نظم معلومات المنظمة .

وينبغي على المنظمات الاهتمام بالاستدامة لأنها تحقق الكفاءة والربحية ، نتيجة لتحقيق فوائد عديدة منها : تخفيض تكاليف أداء العمل ، تقليل الالتزام ، زيادة المنافسة على المدى الطويل ، وفرة الابتكار ، تحسين الإنتاجية ، جذب العملاء الجدد ، وتقوية ثقة ومصداقية السوق .

وقـــد أخـــذ مفهوم الاستدامة أبعادا أخرى أكثر تخصصا في منظمات الأعمال ولكـــنها فـــي الـــنهاية تســـاهم مساهمة فعالة في التنمية المستدامة للمجتمع المحلي والدولي ، وقد ظهرت كثير من المصطلحات في هذا المجال مثل مشروع الأعمال المســـتدام، والمنـــتج المستدام ثم المحاسبة المستدامة ، وفيما يلي عرض موجز لما تعنيه تلك المصطلحات ومدى ارتباطها بالبعد البيئي للمحاسبة داخل المنظمات .

(a) المشروع المستدام Sustainable Business

يناضـــل المشـــروع المســـتدام لتحقـــيق مستويات أداء عالية بخلق قيمة لمســـتثمريه وعملائه ومورديه وموظفيه وللهيئات التي تعتمد عليها أعماله ، وهـــو يركـــز على النظم البيئية والاجتماعية التي يعتمد عليها للحصول على مـــوارده ، وتعمـــل المنشـــأة المستدامة على تكامل وتوازن النمو الاقتصادي والحقوق الاجتماعية والإدارة البيئية من خلال ممارستها لأعمالها .

أن الكفـــاءة والربحـــية ليسا كافيين لاستدامة المشروع ، وأن المنظمة لا تستطيع المحافظة على البيئة كما هي بسهولة ، وإذا تجاهلت المنظمة التكاليف البيئية فإن ذلك يخلق التزام طويل الأجل .

وقد أظهرت دراسة المشروع الذي يبحث عن الاستدامة في الأسواق البارزة أن هناك أسباب تلزمه بالعمل للبحث عن الفرص المتاحة ، وفي دراسة لمجموعة مكونه من 240 شركة منتشرة داخل 62 سوق ، اتضح أن الفرص التي تنشأ من الاتباع النشيط للمداخل الأكثر استدامة من جانب المنظمات تتمثل فيما يلي :

1- توفـــير التكالـــيف وزيـــادة الإنتاجية .. عن طريق تخفيض الآثار البيئية الضارة والمعاملة الجيدة للموظفين .

2-دخـــول عملاء وتوفير أسواق جديدة ، وذلك من خلال التحسينات البيئية والفوائد الاقتصادية .

3-تقليل المخاطر من خلال الاندماج والتداخل مع الجهات المهتمة بالمنظمة.

4-بناء السمعة عن طريق الكفاءة البيئية .

5-تطوير رأس المال البشري من خلال الإدارة الجيدة للموارد البشرية

6-تطوير مدخل رأس المال عن طريق حوكمة أفضل .

ومن بين الأساليب التي يجب اتباعها لتكوين المشروع المستدام التي تمثل مبادئ الأداء المستدام ما يلي :

1- الاســـتراتيجية Strategy حيـــث ينبغي أن يكون هناك تكامل بين الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية طويلة الأجل داخل استراتيجيات المشرع.

2- الجهـــات المهـــتمة بالمشروع Stakeholders يجب الدخول في حوار نشيط مع المهتمين بالمشروع ومحاولة مقابلة احتياجاتهم بطريقة فعالة .

3- الحوكمة Governance بالالتحام مع المستويات العليا الحاكمة للشركات .

4- الابتكار Innovation عن طريق الاستثمار في تطوير المنتجات والخدمات التي تستخدم الموارد الطبيعية بطريقة ذات كفاءة وفعالية على المدى الطويل

5- سلســـلة التوريد Supply Chain يجب التأكد من أن كل المشاركين في المشـــروع وأفـــراد سلســـلة التوريد يقومون باتباع المعايير والمبادئ الخاصة بالمنشأة .

6- إدارة الخطـــر Risk Management عن طريق انتهاز الفرص وإدارة المخاطر المتعلقة بالأمور الاقتصادية والاجتماعية والبيئية .

7- الشفافية Transparency بنشر الحسابات والتقارير المنظمة والواضحة عن الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية .

8- البشر People قيام المشروع بمعاملة الموظفين والأفراد بعدالة واحترام .

هناك عوامل للاستدامة وعوامل لنجاح مشروعات الأعمال يجب الربط بينها لمعرفة مدى تأثر كل منها بالأخرى ، وتتمثل عوامل الاستدامة الأساسية في حوكمة الشركات ، والأثر البيئي ، والتنمية الاقتصادية / الاجتماعية ، أما عوامل نجاح المشروع فهي خليط من : مقاييس الأداء المالي المباشر والهامة لأي مشروع (التكلفة – الإيراد – والزيادة في رأس المال) ، والمحركات / المسببات الهامة (إدارة الخطر – قيمة الشهرة وسمعه المنشأة – رأس المال البشري) .

(b) المنتجات المستدامة Sustainable Products

تظهر كثير من المشاكل البيئية نتيجة للآثار الجانبية العارضة عند إنتاج وتصريف المنتجات ، ويمكن تحقيق الاستدامة بصياغة الأنظمة الصناعية على الطبيعة بحيث تكون أكثر أمنا وكفاءة ودائرية وإشراقا ، وتلك المتطلبات الأربعة لتصميم المنتجات المستدامة تحقق مزايا ملموسة وهي : زيادة هامش الربح – الدخول في أسواق جديدة ، زيادة الكفاءة – تحسين صحة العمال والعملاء – إزالة الانبعاثات الملوثة وما يصاحبها من تكاليف قانونية .

وتحقق المنتجات المستدامة فوائد بيئية واجتماعية واقتصادية ، فهي توفر الحماية للصحة العامة ، وتحمي الرفاهية ، وتنشر الرخاء الاقتصادي وتؤكد على حماية البيئة خلال دورتها من وقت استخراج المواد الخام حتى التصريف النهائي .

ومهمـــة تطويـــر تصميم المنتج المستدام هو المحافظة على توازن البعد الاقتصـــادي والبيئي والاجتماعي عند ابتكار المنتجات والخدمات ، بالإضافة إلـــى تقلـــيل المسائل المعاكسة للاستدامة وتعظيم قيمتها من خلال دورة حياة المنتج أو الخدمة .

وللوصـــول إلـــى منتجات وخدمات مستدامة تزيد من جودة حياة الجهات المهمـــة وتحقق ترشيد استخدام الموارد والطاقة فإن ذلك يتطلب التركيز على حفز الأفكار الجديدة من خلال مستويات عالية من الإبداع والابتكار .

أن التصـــميمات الجديدة للمنتجات المستدامة بالإضافة إلى ما تتطلبه من زيادة الإبداع تحتاج إلى تعاون العملاء والموردين ومعيدي التدوير ، حيث أن تلك التصميمات تكون أسهل في إعادة التدوير ويستخدم في صناعتها مواد أقل خطـــورة ، ومن ثم فإن تطوير المنتج أو الخدمة من منظور الاستدامة يحتاج إلى متابعة التطور في عملية التصميم للبيئة **Eco - design** عن طريق المدخل الاستراتيجي للتطور .

ويجـــب الاهتمام بأدوات دعم اتخاذ قرارات تطوير المنتج والتي تناسب المـــراحل المختلفة لعملية التطوير وتؤدي إلى تشجيع الإبداع وذلك من خلال الـــتعاون بيـــن عناصر سلسلة التوريد ، بالإضافة إلى تحديد الإدارة لأهداف واســـتراتيجيات المـــنظمة للوصول إلى منتجات خضراء فيما يتعلق بوظيفتها وجودتها وتكلفتها .

أن التنوع الناتج من امتداد أنشطة المشروع ضروري للتنمية والمستدامة عن طريق :-

(1) اســـتخدام التكنولوجـــيا النظيفة لإعادة تصميم المنتج والعملية التشغيلية ، وإعادة التدوير ، واستبدال المواد والإدارة الداخلية الجيدة.

(2) إدراك العميل للقيم البيئية المضافة (مثل المنتجات ذات العلامة البيئية) ومستويات الإدارة البيئية .

(3) الفرص التسويقية الجديدة واتفاقيات الأعمال الغير مالية .

(C) المحاسبة المستدامة Sustainability Accounting

تعتبر المحاسبة المستدامة أداة فعالة يمكن توظيفها لمساعدة المنظمات لتصبح أكثر استدامة ، وهي تبين الدور الهام للمعلومات المالية في التغيير ، وتوضح كيف يمكن للمحاسبة المالية التقليدية أن تمتد لتأخذ في الحساب تأثيرات الاستدامة على مستوي المنظمة ، وتركز المحاسبة عن الاستدامة على توسيع مدى المعلومات ذات القيمة النقدية Monetied (المتعلقة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية) والتي يتم اتخاذ القرارات على أساسها .

وللمحاسبة المستدامة دورا هاما في تحقيق تكامل نظم الأعمال المستدامة ، وتحديد أولويات مداخل النظم التي تحقق رضاء العميل وتعمل على تطوير رأس المال الطبيعي ، فمن الأمور الهامة فيما يتعلق بالمحاسبة داخل المنشآت: المحاسبة عن استدامة المنظمات وإعداد التقارير عن مساهمة المنشآت والمنظمات الأخرى في التنمية المستدامة ، وذلك يمثل حافزا للإدارة لتطوير وإعداد المحاسبة المستدامة وإدارة المعلومات ، وتطوير أدوات وإجراءات إعداد التقارير بهدف قياس وإدارة المعلومات ، وتطوير أدوات وإجراءات إعداد التقارير بهدف قياس الأداء المستدام للمنشأة والإفصاح عنه .

ويتم استخدام المحاسبة المستدامة مع أدوات أخرى تعتمد على المعلومات النقدية لدعم اتخاذ القرارات الإدارية والتواصل مع الأطراف المهتمة بالمنشأة،

وهـــناك مداخـــل متعددة لإدارة الاستدامة منها مداخل تتعلق بتدفقات الموارد خلال الفترة وأخرى تهتم بالمخزون في نقطة محددة من الزمن .

ويمكـــن تعـــريف المحاسبة المستدامة بأنها استخراج **Generation** وتحليل واســـتخدام المعلومـــات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئـــي والاجتماعـــي والاقتصـــادي ، أن المصطلح الأكثر فنا وكمالا ودقة هو "المحاســـبة المالية المستدامة" . **Sustainability Financial Accounting** ، لتميز هـــذا المدخل (الذي يركز على البيانات النقدية) عن النماذج الشاملة لإعداد تقارير الاســـتدامة ، وتعـــتمد محاسبة الاستدامة على توسيع إطار المحاسبة المالية لتقابل المتغـــيرات المســـتجدة ، ومنها سيادة اقتصاد الخدمة **Service economy** والذي يركز على عوامل جديدة لنجاح المنظمة مثل السمعة والإبداع ، كذلك ضرورة أن تتضـــمن الـــتقارير النـــتائج البيئية والاجتماعية والاقتصادية للإنتاج لدعم اتخاذ قـــرارات التنمـــية المستديمة ، حيث قد تقع المنظمات تحت وطأة ضغط كبير من القوانيـــن والمجتمع للتقرير عن أدائها البيئي والاجتماعي في تقارير الاستدامة ، ومـــن ثم فقد تكون هناك استفادة كبيرة للإدارة من كون المحاسبة المستديمة جزءا من تفعيل **Operationalizing** الاستدامة داخل المنظمة .

وتوفر المحاسبة المستدامة المعلومات في الشكل الذي يغطي التوجهات التالية :

1- التوقيـــت **Timing** فهـــل تعرض المعلومة المخزون في نقطة معينة من الزمن أو توضح تدفق السلع والخدمات الناتجة عن المخزون خلال الفترة؟

2- موقـــع التأثير **Location of impact** فهل تظهر المعلومة داخل حدود إعداد التقارير المالية للشركة (داخلي) ، أو خارج الحدود (خارجي) ؟

3- نوع التأثير **Type of impact** بمعني هل تأثير المعلومة بيئي أو اجتماعي أو اقتصادي ؟

مما لا شك فيه أن إعداد تقارير الاستدامة يجب أن تتضمن العناصر البيئية والاجتماعية والاقتصادية ، ولكي تحقق المنشأة أهداف الاستدامة يتطلب الأمر دعم من الإدارة ، وتحديد المستهدفات الخاصة وقابليتها للقياس ، وتحديد الأفراد والأقسام المسئولة .

وتحتاج المنشأة وهي في طريقها إلى تكوين برنامج عمل يحقق الاستدامة والتواصل لعملياتها إلى أدوات عديدة من بينها :-

1) **المراجعة البيئية الداخلية :-**

عندما تدخل المنشأة نظام لتطوير أدائها البيئي يصبح من المهم التأكد من فعالية وحيوية النظام باستخدام المراجعة البيئية الداخلية التي تقوم بفحص نظام الإدارة البيئية للتأكد مما إذا كان استخدامه يتم كما هو مخطط وما إذا كان يتم تطبيقه فعلا ، وباستخدام المراجعة البيئية تظهر الإدارة اهتمامها بالنظام فيدرك الموظفين مدى أهميته ويتوقع استخدامه من الجميع .

2) **إعداد تقارير الاستدامة :-**

وهو حساب يوضح الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة فيما يتعلق بعملياتها ومنتجاتها وخدماتها ، وهو يربط بين وظائف التمويل والتسويق والبحث والتطوير للمنظمة بطريقة أكثر استراتيجية ، وهو يحقق كثير من المزايا منها : تحذير المنظمة من الأحداث والمشاكل المفاجئة ، إظهار الفرص المتاحة في سلاسل الإمداد ، المشاركات بين المنظمين وبين إدارة العلاقات البيئية لخلق السمعة الجيدة.

3) المحاسبة الإدارية البيئية :-

ويشـــار إليها أحيانا بمحاسبة التكاليف البيئية وهي مدخل جيد وأكثر شمولا للمحاســبة الإدارية مع تركيز خاص على التكاليف المتعلقة بمخلفات المواد الخـــام وقيمـــتها المفقـــودة ، كما تركز على التكاليف الداخلية والمعلومات الخاصة بكميات وتدفقات وتصريف المواد الخام والطاقة .

1/5 المحاسبة البيئية و مشاكل القياس والتقرير البيئي

Environmental Accounting Measurement and Reporting Problems

1/5/1 مبررات الاهتمام بالمحاسبة البيئية

تعتبر المحاسبة البيئية مصدر رئيسي للمعلومات المرتبطة باقتصاديات أنشطة العملـــيات البيئـــية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة أو المتواصلة Sustainable development .

فنتـــيجة لاهـــتمام التنظيمات الحكومية والأهلية والدولية والهيئات المهنية والأكاديمية بالبيئة والتنمية المستدامة تم إدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العـــام للـــنظام المحاسبي ، وقد تزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الأعمال في التقارير المالية السنوية و المرحلية .

ولا شك أن هناك عديد من المبررات للاهتمام بالمحاسبة البيئية :

1- نظرا لأهمية البيئة ، وضرورة حمايتها وتنميتها من خلال تبني مفهوم التنمية المســـتدامة **Sustainable Development** بمـــا يحقق التنمية الاقتصادية التي تحقق التوازن بين احتياجات الحاضر ومتطلبات المستقبل ، فقد زاد الاهتمام العالمـــي بتنمـــية البيئة ، وتمثل ذلك في إصدار الكثير من الدول لتشريعات

لحماية البيئة وتبني المنظمات المختلفة لمبادئ حماية البيئة (مثل مبدأ الملوث يدفع الثمن ، ومبدأ المستخدم يدفع الثمن ، والمبدأ الوقائي) وما نتج عن ذلك من الاهتمام بضرورة إحداث مجموعة متوازنة من التحولات البيئية في عايير ومحددات التبادل التجاري العالمي وضرورة تضمين القيم البيئية الحقيقية للموارد الطبيعية في تكلفة السلع والخدمات .

وعلى ضوء ذلك لم يكن أمام المنشآت بصفة عامة ، والصناعية بصفة خاصة بد من ضرورة التوافق البيئي ، أي أن حماية البيئة وتنميتها لم تعد أمرا اختياريا أو تفضلا من المنشآت بل أصبح أمرا حتميا للتوافق مع النظم والتشريعات المنظمة لاستغلال البيئة ومواردها من ناحية ، وللاستجابة لرغبات العملاء في توافر منتجات صديقة للبيئة من ناحية ثانية ، ولتحسين صورة وسمعة المنشأة من ناحية ثالثة ، وهذا بدوره يساهم في دعم المقدرة التنافسية للمنشآت في مجال الجودة بصفة عامة ، وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة .

وهذا وحتى تحقق المنشأة استراتيجية حماية وتنمية البيئة (التوافق البيئي) فإن هذا يحملها كثير من التضحيات (التكاليف) سواء لمنع الأضرار بالبيئة من خلال استخدام تكنولوجيا متقدمة وصديقة للبيئة أو لأجل علاج الأضرار والآثار البيئية السلبية التي لم تتمكن المنشأة من منعها ، وتتحمل المنشأة تلك التكاليف يعني زيادة تكاليف الإنتاج وبالتالي فإن من الضروري أن تتبنى المنشآت المختلفة البرامج التي تمكنها من تخفيض ورقابة تكاليف الأداء البيئي ، الأمر الذي من شأنه تعاظم أهمية المحاسبة البيئية .

2- الاهتمام الكبير للمنظمات الدولية بإدارة التنمية المستدامة على سبيل المثال الهيئة العامة للأمم المتحدة ، والتي نتج عنها عدة إصدارات تركزت حول

تشـــجيع وتدعيم دور الأجهزة الحكومية في تطبيق نظم المحاسبة البيئية ، وتحديـــد مفاهـــيم المحاســـبة البيئية بالإضافة إلى وضع إجراءات لنظم المحاسبة البيئية .

3- الضـــغوط التـــي تمارســـها العديد من الهيئات المهنية على سبيل المثال الجمعية البريطانية للمؤمنين ABI بهدف مراعاة المخاطر البيئية والتأكيد على المسئولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال .

4- اهـــتمام الدراسات والأبحاث النظرية و التطبيقية بالبيئة والمحاسبة عنها ، والتي قدمت أدلة إثبات على أن الأنفاق في المجال البيئي يعمل على زيادة أرباح شركات الأعمال .

5- أن إفصـــاح الشركات عن إنجازاتها في مجالات حماية البيئة يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها المرضى لأدائها الاجتماعي .

6- حتمـــية المحاســـبة البيـــئة بموجـــب القوانين والتشريعات البيئية الدولية والمحلـــية. فقـــد أدي اهـــتمام الدول أو الحكومات بتطبيق مفهوم التنمية المســـتدامة Substainable development إلى قيامها بإصدار العديد من القوانيـــن والتشـــريعات البيئـــية التي تهدف إلى حتمية والتزام الشركات بإنجـــاز مجموعـــة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من إضرار عناصر التلوث البيئي .

7- أن تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف على النحو التالي :

- إعداد بيانات المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيـــئة وحمايتها لكل فترة مالية ، مما يؤدي إلى متابعة إدارة الشركة

لتطوير وتغيير تلك النفقات من مدة إلى أخرى واتخاذ القرارات التي من شأنها تحقق فعاليتها .

- إعداد تقارير للنفقات البيئية مما يوضح التزام الشركة بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة لأغراض الحفاظ على الموارد الطبيعية وتحقيق التنمية المستدامة والمتواصلة .
- توضيح المسئولية الاجتماعية البيئية للشركة ، حيث لم يعد هدف تعظيم الربح بمفرده صالحا لضمان استمراريتها في تحقيق النمو المستمر والمستدامة لاستثماراتها ، حيث أصبح هدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة والخالية من التلوث ضمانا لاستمرار ونجاح الشركة اقتصاديا .
- إظهار المنافع والوفورات البيئية التي خصصتها الشركة كل مدة مالية، وقد تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة increase in green area أو التخفيض في خسائر وإضرار عناصر التلوث البيئي، وتخفيض تكلفة العلاج الطبي، أو زيادة إيرادات وأرباح الشركة من تطبيق نظم الإدارة البيئية (على سبيل المثال تحويل المخلفات الصلبة إلى منتجات قابلة للبيع وإيرادات تدوير المخلفات الصلبة أو السائلة كالغازات) .

8- أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية وإدارة المخلفات الخطرة :

تعتبر المخلفات الخطرة Hazardous Waste منتج فرعي مستمر ومتواصل للعمليات التي تقوم بها المنشأة ، وقد تتمثل هذه المخلفات الخطرة في مواد قابلة للاشتعال ، أو مواد مسببة للتآكل والصدأ أو ضارة بالكائنات الحية بسبب خواصها الحمضية أو القلوية ، أو مواد مشعة أو غازات كبريتية أو نفايات خطرة ... الخ .

هذا ويترتب على المخلفات الخطرة هذه عديد من المشكلات المحاسبية المرتبطة بتحميل التكاليف البيئية المترتبة عليها على المنتجات أو خطوط الإنتاج المتسببة في حدوثها ، ومشكلة تقويم بدائل وطرق منع أو تخفيض هذه المخلفات ، ومشكلة تقويم الأصول والتجهيزات التي تتأثر بهذه المخلفات، خاصة المخلفات التي تسبب تآكل للحديد مما يؤثر على قيم الأصول ، في الوقت الذي يصعب التأمين على مثل هذا الخطر (خطر تناقص قيمة الأصول من جراء التلوث) وأيضا مشكلة ، تقدير وتسجيل الالتزامات المترتبة على المخلفات الخطرة .

لذا يكون على نظام المحاسبة بالمنشأة أن يقوم بدور الموجه في مساعدة إدارة المنشأة في التعامل مع مشاكل المخلفات الخطرة ، سواء فيما يتعلق بدراسة كفاءة وفعالية بدائل وطرق تخفيضها أو رقابتها ونقلها ثم التخلص منها ، أو ما يتعلق بحصرها وقياس التكاليف المرتبطة بها .

1/5/2 قياس النفقات البيئية Measurement of environmental expenses

تتحمل الشركات مجموعة من بنود النفقات و التكاليف نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي يطلق عليها التكاليف البيئية **Environmental Costs** .

وهي تتضمن مجموعة من العناصر التي تتحملها مقابل ما يلي :-

A- تخفيض أو الحد من الفاقد أو الإهدار في الخامات ومواد التصنيع والإنتاج Material Waste .

وهي تمثل تكاليف إجراء تعديلات على أسلوب مناولة الخامات بغرض تخفيضها ، وضياعها . ويتحقق بالطبع عائد اقتصادي نتيجة الوفر المحقق في استخدام تلك الخامات .

B- تخفيض استهلاك الطاقة والقوة المحركة Energy Reduction

حيث يترتب على حدوث تخفيض في استهلاك الطاقة والقوة المحركة (بترولية أو كهربائية) نتيجة التعديلات في أسلوب الإنتاج وتكنولوجيا التصنيع تخفيض كمية الطاقة والقوي المحركة المستهلكة أوقد يتم استبدال الوقود السائل والكهرباء بالغاز الطبيعي .

C- تخفيض استهلاك المياه Water Consumption Reduction .

D- الحد من المخلفات الصلبة وإعادة تدويرها Solid Waste Reduction and Recycling .

وقد تتمثل المخلفات الصلبة في مخلفات ورقية أو خشبية أو معدنية ، وقد تتخذ الإدارة لمعالجة تلك المخلفات قرار بالتعاقد مع مصانع إعادة تدوير لنقل تلك المخلفات إليها مقابل حصول الشركة على قيمة تلك المخلفات باعتبارها مادة خام تنتفع بها مصانع إعادة التدوير ، أو قد تقوم الشركة ذاتها بإنشاء نظام بها لإعادة تدوير تلك المخلفات والانتفاع منها .

E- التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.

F- قيمة قسط التأمين الذي تتحمله الشركة لمقابلة المخاطر البيئية .

أن النفقات البيئية تشير إلى كافة المصروفات والتكاليف التي تتحملها الشركة مقابل القيام بمسئولياتها القانونية بالحفاظ على العناصر من أضرار التلوث البيئي بالإضافة إلى تحقيق معدلات النمو المستهدفة والتنمية المستدامة. وتتكون النفقات البيئية بصفة عامة من نوعين هما :-

A- نفقات بيئية رأسمالية.   B- نفقات بيئية جارية .

إلا انـــه في ضوء تعدد أغراض قياس وتحليل نفقات الأداء البيئي ، فانه يمكن تبويب وتحليل تلك النفقات من زوايا متعددة على النحو التالي :

1- من حيث أسباب حدوثها وتحملها :

يمكن تقسيم النفقات البيئية التي تتحملها المنشآت من حيث أسباب حدوثها إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي :

a) نفقات تحدث لأسباب قانونية تنظيمية :

تتمـــثل فـــي التضـــحيات التـــي تتحملها المنشأة لأسباب متعلقة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تفرض على المنشآت لأجل حماية البيئة . وتسمى هذه الـــنفقات بتكاليف التوافق مع القوانين والتشريعات . مثل التضحيات المرتبطة بمعالجـــة وتصريف النفايات . وبمنع الانبعاثات الضارة بالهواء . وهذا النوع من النفقات يدخل ضمن مجموعة النفقات الإلزامية أو غير الاختيارية .

b) نفقات تحدث لأسباب اجتماعية وحضارية :

تتمـــثل فـــى التضـــحيات المترتـــبة على سعى المنشاة لتحسين سمعتها وصـــورتها ، وتقويـــة علاقتها بالمجتمع كمنشأة صديقة للبيئة ، مما يزيد من قدرتهـــا التنافســـية ، وتسمى هذه النفقات بتكاليف السمعة والعلاقة الطيبة مع المجتمع **Image and Relationship Costs** ومن أمثلتها تكاليف التقارير البيئية، تكالـــيف المؤتمـــرات ، تكالـــيف البرامج التحذيرية ، تكاليف تنمية المناطق المحيطة بالمنشأة (تشجير ، تعليم ، صحة ... الخ) .

c) نفقات تحدث لأسباب خاصة بالمستهلك :

وتتمـــثل فى التضحيات التى تتحملها المنشاة لتلبية رغبات المستهلك فى اســتخدام منـــتجات غير ضارة ، منتجات صديقة للبيئة Environmentally Friendly Products يســهل التخلص منها ويسهل تداولها وإعادة تدويرها . ومـــن أمثلتها تكلفة اختيار خامات صناعية لا تسبب أضرار للمستهلك (مثل بعض أنواع الصبغات فى المنسوجات) .

2- من حيث المدى الزمني للانتفاع بالتكلفة :

تقسم نفقات الأداء البيئي من هذه الزاوية إلى مجموعتين هما :

(a) نفقات بيئية رأسمالية :

تشمل هذه المجموعة النفقات المرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشرة بالمنافع الاقتصـــادية الـــتى تحققهـــا المنشأة فى المستقبل من خلال زيادة قدرة الأصول الأخـــرى التى تملكها المنشاة أو تحسين سلامتها وكفاءتها . أو من خلال منع أو خفـــض الـــتلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم فى المستقبل أو من خـــلال حفـــظ البيئة ، ومن أمثلتها تكاليف تركيب فلاتر وتجهيزات فى مصانع الأسمنت لمنع الانبعاثات الضارة . وتكاليف إنشاء محطات لمعالجة مياه المصانع وإعـــادة استخدامها أو قبل صرفها فى الأنهار والبحار . هذا ويقع على المحاسب عـــبء حصـــر هـــذه التكاليف واختيار الطريقة المناسبة لتوزيعها على فترات الاستفادة منها وعلى المنتجات المرتبطة بها .

(b) نفقات بيئية جارية :

تـتعلق هـذه المجموعـة بالفترة التى تحدث فيها ، أي أنها لا تسفر عن تحقـيق منافع فى المستقبل أو لا يكون ارتباطها بالمنافع المستقبلية وثيقا على درجـة كافـية ممـا يسـمح برسملتها ، ومن امثلتها تكاليف تشغيل وصيانة التجهيزات الرأسمالية المرتبطة بالبيئة ، تكاليف القياسات والفحص للمدخلات والمخـرجات ، تكاليف معالجة النفايات ، الغرامات والجزاءات المترتبة على عدم الالتزام بالنظم البيئية .

هـذا ويعتـبر هـذا التبويـب لنفقات الأداء البيئي (رأسمالية وجارية) ضـروري لتحقيق سلامة تحميل النفقات على المنتجات وعلى الفترات ، حيث تـوزع المجموعـة الأولى (النفقات البيئية الرأسمالية) على فترات الانتفاع مـنها، فـى حيـن تحمل المجموعة الثانية (النفقات البيئية الجارية) على الفترات التى تسببت منتجاتها وأنشطتها فى حدوثها ، كما أن التقرير والإفصاح عـن التكاليف البيئية الرأسمالية يفيد من يهتمون بتقويم المنشأة والتعرف على مـدى الـتزاماتها بدعم وتنمية البيئة ، ذلك لان الاستثمار المخطط فى برامج حمايـة البيئة يعنى استمرار تحسن صورة المنشاة وسمعتها وبالتالي استمرار تحسن قدرتها على تحقيق أرباح .

3- من حيث علاقة النفقات البيئية بدورة حياة المنتج :

طـبقا لمدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس دورة حياة المنتج Life Cycle Costing تتمثل التكاليف البيئية فى جميع التضحيات التى تتحملها المنشأة خـلال دورة حياة المنتج ، أي من المهد إلى اللحد أو من البداية Inception

حتى النهاية Abandonment ، أي من مرحلة تصميم المنتج وتحديد خطوات وأسلوب إنتاجه ، ثم مرحلة إنتاجه وتسويقه ، وأخيرا مرحلة التخلص منه إذا كـان مـن المنتجات التى لها نفايات ، ووفقاً لهذا المخل يمكن تقسيم النفقات البيئية إلى ثلاث مجموعات هى :

(a) نفقات بيئية قبل الإنتاج :

وتشمل جميع التضحيات التى تتحملها المنشاة فى مرحلة ما قبل الإنتاج أو تشغيل النظام Up – Front Environmental وتشتمل تكاليف التجهيز وتصميم المنـتج ، وتحديـد العمليات المناسبة لتحقيق جودة الأداء البيئي المستهدفة ، وتحديد وتوصيف المدخلات ، وتقويم بدائل تجهيزات وإجراءات حماية البيئة.

وهـذه المجموعـة من النفقات يجب دراستها وتخطيطها وعدم إغفالها ، والتركـيز فقـط على تكاليف التشغيل غير البيئية ، ذلك لان عدم حصر هذه التكاليف وفصلها عن غيرها من تكاليف مرحلة ما قبل الإنتاج ، كما هو الحال فـى كثير من المنشآت – يقلل من الاهتمام بها ، وبالتالي يضلل عملية تقويم كفاءة وفعالية تكاليف الأداء البيئي

(b) نفقات بيئية دورية خلال مراحل التشغيل :

تتضـمن هـذه المجموعة التضحيات التى تتحملها المنشأة خلال مراحل إنتاج وتسويق المنتج Regulatory Environmental Costs لأجل تحسين مستوى الأداء البيئي ، ومن أمثلتها تكاليف الفحص والقياس والتقويم ، تكاليف تشغيل وصـيانة الأجهـزة والمعـدات المرتبطة أو الخاصة بتحسين الأداء البيئي ، تكاليف إزالة الأضرار أولا بأول ... الخ .

هذا ولأغراض ترشيد القرارات فى مجال تحسين الأداء البيئي ولأغراض القياس الصحيح لتكاليف المنتجات ، فانه يكون على محاسب التكاليف ضرورة اختـيار الأسلوب المناسب لحصر وقياس هذه المجموعة من التكاليف وربطها بالمنـتجات المتسـببة في حدوثها وعدم معالجتها جملة واحدة ضمن الأعباء الإضـافية للمنشأة ، أو ضمن مجموعة التكاليف الإدارية ، كما هو الحال في كثير من المنشآت ومن المداخل التي تفيد في هذا الصدد مدخل المحاسبة على أساس النشاط .

هـذا ويبدو من المناسب الإشارة إلى أن المنشأة قد تتحمل تكاليف جارية لكـنها غـير مرتبطة بالمنتجات الحالية ولا بالفترة الحالية ، مثل تعويضات وغـرامات تخص فترات سابقة ، وعند تحميل هذه التضحيات على المنتجات التـي أنتجـت خلال الفترة الحالية يظهر تكاليف هذه المنتجات بصورة غير صـحيحة ، مما يضلل عملية تقويم الأداء البيئي للفترات المختلفة من ناحية ، ويضلل قرارات التسعير وتقويم ربحية المنتجات من ناحية أخرى .

(c) تكاليف بيئية بعدية :

تشـمل التكالـيف البيئـية البعدية **Bak – end Environmental Costs** جميع التضـحيات المؤكـدة وكذلك المحتملة الحدوث مستقبلا ، والمترتبة على مستوى الأداء البيئى للمنشأة ، مثل تكاليف معالجة النفايات والتخلص منها ، تكاليف إحلال خـزان مـواد خطرة تقادم بأخر ، تكاليف فك أجهزة ومعدات بيئية انتهى الغرض مـنها . وكذلك تكاليف التوافق البيئى والالتزام بالتشريعات البيئية التى لم تطبق بعد ويتوقع تطبيقها مستقبلا تمثل هذه المجموعة من التكاليف فى كثير من الصناعات (مـثل صـناعة الكـيماويات والغازات السامة) نسبة كبيرة من تكلفة الأداء البيئى

خــلال دورة حياة المنتج . لذا يكون من الضرورى دراسة هذه التكاليف وحصرها والـــتقرير عنها وربطها من تخفيض التكاليف البيئية التى تتحملها المنشأة وبالتالى تخفيض التكاليف الكلية للانتاج هذا وعدم دراسة هذه المجموعة من التكاليف وعدم اخذهــا فـــى الحســبان عند دراسة وتقويم المنتجات المختلفة – خاصة المنتجات الجديــدة – قــد يــؤدى إلى اختيار بدائل (منتجات ، طرق انتاج) غير اقتصادية واهمال بدائل قد تكون أكثر ربحية .

4-من حيث ارتباط النفقات بأنشطة الأداء البيئى :

يمكــن تقســيم الأنشطة المتعلقة بحماية البيئة وتحسين مستوى الأداء البيئى للمنشأة فى مجموعتين رئيستين تشمل الأولى منهما الأنشطة التى تهدف إلى رقابة الأداء البيـــئى والعمـــل على منع حدوث أضرارا بالبيئة ، فى حين تشمل الثانية الأنشطة التى تعمل على معالجة الأضرارا البيئية التى لم تنجح أنشطة المجموعة الأولى منها ووفقا لذلك يمكن تقسيم النفقات البيئية إلى مجموعتين هما :

a) تكاليف رقابة الأداء البيئى :

تشمل تكاليف رقابة الأداء البيئى **Cost of Control** جميع التضحيات التى تــتحملها المنشأة لأجل منع أوتقليل الاثار الضارة بالبيئة والمترتبة على أداء المنشـــأة لانشـــطتها المخـــتلفة ، ويمكـــن تقسيم هذه التكاليف إلى مجموعتين فرعيتين على النحو التالى :

1- تكاليف المنع Cost of Prevention

تشــمل تكاليف الأنشطة التى تصمم خصيصا للعمل على تجنب حدوث أثار ســلبية علىالبيــئة ، سواء فى مراحل ما قبل الإنتاج (مراحل تصميم المنتجات والعملــيات وتحديــد مدخلات النشاط) أو فى مراحل الإنتاج والتعبئة والتسويق وحــتى وصــول المنــتج للمستهلك . وتعتبر تكاليف المنع هذه من التكاليف التى تضيف قيمة Value Added Costs لما يترتب عليها من تخفيض للتكاليف الأخرى للأداء البيئى . وبالتالى زيادة أرباح المنشأة وتحسين مقدرتها التنافسية.

2-تكاليف أنشطة القياس والتقويم Cost of Appraisal

تتمــثل فــى تكالــيف الأنشطة التى تهدف إلى متابعة المصادر المختلفة للأضــرار البيئــية ، وقياسها والتقرير عنها أولا بأول ، مثل تكاليف متابعة وقــياس مســتويات اللانــبعاثات (أدخنة ، غازات ، أبخرة) الضارة داخل وخــارج المنشــة ، ســواء تمت عمليات المتابعة والقياس عن طريق المنشأة وبمعرفــتها ، أو عــن طريق جهات ومعامل خارج المنشأة ، كما تشمل هذه المجموعــة أيضــا ، تكاليف الأنشطة المكتبية المرتبطة بالتعاون مع الجهات والأجهزة المختلفة الخاصة بحماية البيئة.

b) تكاليف الفشل فى رقابة الأداء البيئى Cost of Failuer of Control

تتمثل فى جميع التضحيات التى تتحملها المنشأة(فى الوقت الحاضر وفى المســتقبل) بهــدف إزالــة وعلاج الأضرارا البيئية التى نتجت عن انشطة المنشــأة، ولــم يمكن للمنشأة منعها من خلال انشطة رقابة الأداء اليئى . هذا

وتتضـــمن تكاليف الفشل فى رقابة الأداء البيئى نوعين من التكاليف ، تكاليف صـــريحة تـــتحملها المنشـــأة لعـــلاج الاثار البيئية الضارة مثل التعويضات والغـــرامات وتكاليف معالجة المخلفات ، والزيادة فى تكاليف الرعاية الصحية للعامليـــن بالمنشة ، وتكاليف معالجة المخلفات ، والزيادة فى تكاليف الرعاية الصحية للعاملين بالمنشأة ، وتكاليف ضمنية أو غير صريحة (وهذا التكاليف ربمـــا تـــزيد فى حالات كثيرة عن التكاليف الصريحة) وتتمثل فىالتضحيات التى تتحملها المنشأة نتيجة نقص الكفاءة الإنتاجية للعمال بسبب الأمراض من جـــراء الـــتلوث بصـــورة المختلفة ، يضاف إلى ذلك من تعويضات للعاملين وتحمل المنشاة لتكاليف تعيين وتدريب عمال جدد .

كذلك تشتمل التكاليف الضمنية المترتبة على ضعف مستوى الأداء البيئى للمنشـــأة ، التضـــحيات المترتبة على تأثر سمعة المنشأة ، ونقص حصتها فى السوق وانخفاض مقدرتها التنافسية من جراء عدم تحقيق مستوى الأداء البيئى المناسب .

هذا وتعتبر تكاليف الفشل فى رقابة الأداء البيئى تكاليف ناشئة **Resulatan Costs**عـــن قصـــور أنشطة رقابة الأداءالبيئى فى تحقيق مستوى الأداء البيئى المستهدف أى انها تكاليف غير ضرورية ولا تضيف قيمة **No-Value Added Costs** ، وبالـــتالى كلما أمكن منع حدوثها أو تقليلها ، كلما انخفضت التكاليف الكلية للاداء البيئى ، وبالتالى كلما زادت أرباح المنشأة .

هـــذا ويفـــيد تحلـــيل تكالـــيف الداء البيئى إلىتكاليف رقابة الأداء البيئى وتكالـــيف الفشل فى رقابة الداء البيئى فى ترشيد برامج الاستثمار فى انشطة رقابـــة وتحسين الداء البيئى ، وتحديد مستوى الانفاق على الأداء البيئى الذى يناســـب ظروف المنشأة ، وهذا يوضح مدى ضرورة قياس المحاسب لتكاليف

الأداء البيـــئى وتحلـــيلها بالصـــورة التىترشد القرارات الإدارية ، لان مجرد حصـــر وقياس تكاليف الأداء البيئى يعتبر غير ذات قيمة مالم يقود إلى اتخاذ قرارات أفضل .

1/5/3 القياس المحاسبى للاصول والالتزامات البيئية

القياس المحاسبي للأصول البيئية Accounting Measurement of Environmental Assets

تعبر الأصول البيئية عن النفقات البيئية التي ينحقق الاستفادة منها لأكثر من فترة محاسبية واحدة ، وكأمثلة على ذلك الآلات والمعدات البيئية ، ونظم معالجة عناصر التلوث البيني ووحدات معالجة وإعادة تدوير المخلفات الصلبة.

تؤثـــر العملـــيات البيئية عموما على أصول والتزامات الشركة ، وربما ترجع الصعوبة في زيادة الحكم الشخصي عند التقييم المحاسبي لآثار العمليات البيئية على أصول موجودات والتزامات الشركة ، وغياب المعايير المحاسبية لتقييم وقياس تلك الآثار عليها ، وتشمل أبرز تلك الآثار على الأصول البيئية على النحو التالي :

a) القـــياس المحاســـبي للـــنظم التكنولوجية التي تهدف إلى معالجة التلوث البيئي وانبعاثاته في نهاية خط الإنتاج .

في بعض الأحوال تقوم بعض الشركات بإضافة وحدة معالجة تكنولوجية فـــي نهايـــة خـــط الإنتاج لأغراض منع أو الحد من التلوث البيئي الناتج من الانبعاثات الهوائية والمائية لتشغيل وتصنيع منتجاتها .

يـــتم قـــياس نفقات إقامة وحدة المعالجة التكنولوجية ، وتعالج كأصل من الأصول الثابتة البيئية ، باعتبار أنها تعمل على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية

(تتمـــثل في منع أضرار عناصر التلوث البيئي ومعالجتها قبل تحولها لعناصر ضارة للمجتمع والمصالح الاقتصادية و الاجتماعية للشركة) .

ويتعين التقييم المحاسبي لتلك الوحدة التكنولوجية بالاستعانة بالمتخصصين الفنيين ، وذلك حتى يتم عرض ذلك الأصل الثابت البيئي في شكل مستقل طبقا لمتطلـــبات الشفافية المطلوبة للإفصاح عن مجهود الإدارة في الحد من المخاطر البيئية التي قد تؤثر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية.

b) تقييم التخفيض في الأصول الثابتة أو المخزون بسبب الآثار البيئية التالية:

1 - المخزون التالف أو المتقادم بيئيا

Impaired and obsolete inventories due to environmental accidents

قد يحدث تلف في المخزون نتيجة انتشار الانبعاثات البيئية داخل الشركة مما قد يؤثر على تغيير المكونات الرئيسية البيئية الفنية لوحدات المخزون ، ما قد يجعلها غير صالحة للاستخدام أو قد تصبح متقادمة .

ويتم قياس ذلك المخزون ومعالجته محاسبيا على اعتبار أنه خسائر بيئية تظهـــر في قائمة الدخل ، ويتم تخفيض قيمة المخزون الظاهر بقائمة المركز المالي بتلك الخسائر البيئية .

2- النقص في الأصول الثابتة بسبب الحوادث البيئية

Impaired Fixed assets due to environmentally accidents

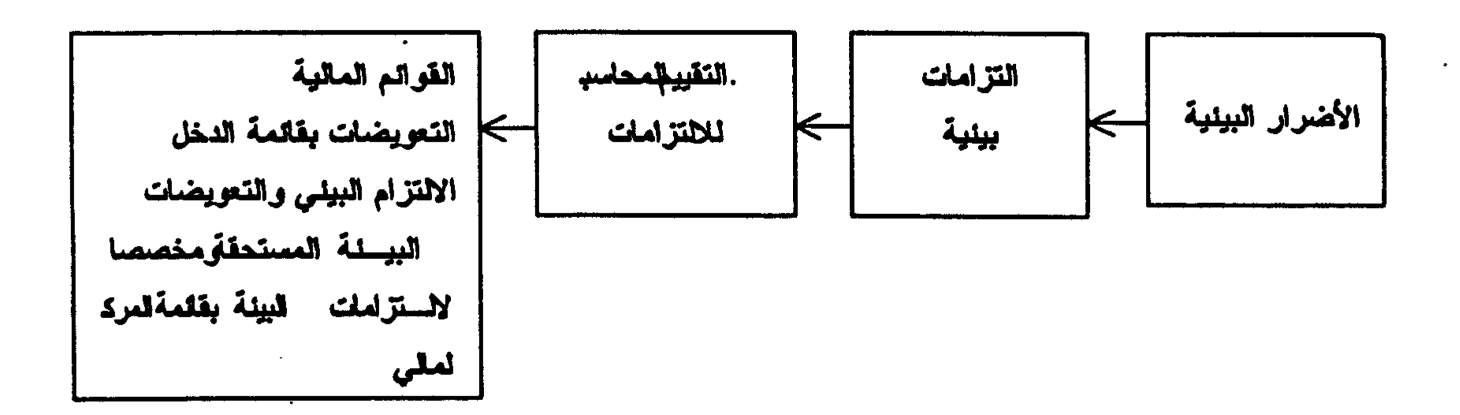
قد يحدث نقص فى أحد الأصول الثابتة بسبب الآثار البيئية ، ويعالج ذلك الـــنقص على انه خسائر بيئية ، ويتم الإفصاح عن ذلك في قائمة المركز المالي بتخفيض قيمة تلك الأصول بقيمة هذه الخسائر البيئية .

القياس المحاسبي للالتزامات البيئية

Accounting measurement of environmental Liabilities

تعرف الالتزامات البيئية على أنها قيمة ما تتعهد وتلتزم الشركة بسداده في المستقبل لإصلاح ومعالجة الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها والناشئة عن عملياتها الصناعية أو الإنتاجية (نتيجة تلوث مياه الأنهار والبحار وعدم التزام تلك الشركات بمنع وتخفيض معدلات التلوث البيئي الناتجة عن أنشطتها)، يوضح الشكل رقم (1/4) الالتزامات البيئية والقياس والتقييم المحاسبي لها و طريقة عرضها في القوائم المالية .

شكل رقم (1 /4)



1/5/4 مشاكل القياس والتقييم المحاسبي البيئي

1- صعوبة قياس الأحداث والعمليات البيئية ، فنتيجة غياب الأسعار التي وفقا لها يتم تقييم تكلفة أو تحديد سعر سوق المتغيرات البيئية لأنشطة الشركات. حيث يصعب تسعير الوحدات الناتجة عن تلوث الهواء أو ثقب الأزون وقيمة التنوع البيولوجي والإحيائي .

وفى مجال القياس الكمي لا ينبغي الاستناد كلية إلى القياس الفيزيقي للآثار البيئية لأنشطة المنشاة ، بدعوى صعوبة القياس النقدي . فالقياس بوحدات قياس فيزيقية قد يستخدم كتمهيد للقياس النقدي في حالة إمكانية التوصل إلى أسلوب ملائم للتسعير أو للتقييم النقدي للآثار الكمية الفيزيقية. وتتعدد وحدات القياس الفيزيقي بتعدد الخصائص الفيزيقية للآثار البيئية ولما كانت ثقافة المحاسبة قد لا تسعفه بالإلمام الكامل بكل تلك الخصائص ووحدات قياسها ، فلا بديل من التسليم بضرورة وحتمية الاستعانة بخبرة ودراية الفنيين في تلك المجالات (مهندسين - خبراء بيئة - أطباء - خبراء تخطيط مدن) عند تحديد الخصائص والمقاييس ووحدات القياس المرتبطة بقياس وتقييم الآثار البيئية لأنشطة المنشأة .

وفى مجال القياس البيئي فان غياب عمليات التبادل الفعلية من جانب ، والامتداد المكاني والزماني للآثار البيئية من جانب آخر ، وتنوع واختلاف الفئات المتضررة التى تتلقى الآثار السلبية من جانب ثالث ، يؤدى إلى أن عملية تحديد نقطة وحيدة يتم على أساسها الاعتراف بالسلبيات ومستوياتها تمثل إحدى صعوبات القياس البيئي . فالآثار السلبية لا تتحقق كلها مرة واحدة لفئة واحدة ، بل هى ممتدة على مدى الزمن لفئات عديدة وبدرجات متفاوتة .

ولا جدال فى أن القياس الوصفي يظل مرغوبا فيه فى مجالات المحاسبة البيئية لأنه يستطيع سد الثغرة الناشئة عن صعوبة القياس الكمي فى بعض الحالات ولا ينبغي أن تقف المحاسبة البيئية لتلك الأنشطة ، وأما هى مطالبة بالبحث عن حلول للمشكلات التى تقف فى وجه القياس الكمي .

2- عدم توفير بيانات لقيمة الإهدار والفاقد والخسائر والإضرار المترتبة على الأحــداث البيئية ، مما قد يترتب عليه تعاظم الإهدار في عناصر الموارد الطبيعية والبيئية .

3- من الصعوبة بمكان تطبيق المبدأ المحاسبي المعروف مبدأ مقابلة الإيرادات بالــنفقات Matching Concept حيــث أن قياس النفقات الرأسمالية البيئة والاستثمارات البيئية Environmental Investments لا يتحقق عنها تدفقا نقديــا داخــلا ، كمــا أن الإنفــاق على حماية البيئة الهوائية أو المائية أو الــتخلص من المخلفات لا يترتب عليه أية إيرادات نقدية ملموسة ، إنما قد يترتب عليها عوائد ضمنية غير ملموسة .

4- عــدم وجــود معيار محاسبي متعارف عليه يمكن بموجبة إجراء معالجة محاســبية مستقلة للمصروفات الجارية البيئية وخاصة تلك التي لا يترتب علــيها عائد نقدي . وقد يتم الإفصاح عن تلك النفقات الجارية ضمن قوائم الدخل العادية، وقد يتم الإفصاح عنها في تقارير مالية بيئية منفصلة .

5- هــناك بعــض الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي عن الآثار البيئة للعملــيات البيئية المؤثرة على أصول الشركة أو التزاماتها في شكل أرقام محاســبية يمكــن الــتحقق من موضوعيتها ، حيث يرتبط القياس والتقييم المحاسبي لتلك الأصول أو الالتزامات بالحكم الشخصي عند تقدير قيمة تلك الآثار البيئية .

6- هــناك صعوبات في التقييم المحاسبي للأصول البيئية أوعلى وجه التحديد وحــدات المعالجة التكنولوجية لعناصر التلوث البيئي التي يتم إضافتها في

نهايـــة خط الإنتاج ، حيث ليس هناك فصل بين وحدة المعالجة التكنولوجية عن الخط الإنتاجي المتكامل .

وعـــادة ما يتم تقييم تلك الوحدة بشكل مستقل عن طريق الفنيين المتخصصين بهـــدف عرض قيمة تلك الوحدة الثابتة البيئية بشكل مستقل في القوائم المالية بهدف إعطـــاء شفافية مطلوبة لمدى جهد الإدارة في الحد من المخاطر البيئية التي قد تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

1/5/5 الإفصاح والتقرير عن اقتصاديات الأداء البيئى

لا شك أن أهم المتطلبات الأساسية للمراجعة البيئية يتمثل فى وجود نظام معلومات للمحاسبة البيئية يفى بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبى البيئى .

وبوجه عام يعرف نظام المحاسبة بأنه عبارة عن نظام للمعلومات يهدف إلى جمـــع وتشـــغيل البيانات الخاصة بالأحداث والتصرفات البيئية للمشروع بغرض إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية لأصحاب المصلحة فى المشروع (المستثمرين والملاك الحاليين والمرتقبين) بالإضافة إلى الجهات الرقابية الرسمية .

تهدف المحاسبة البيئية إلى عرض المعلومات التفصيلية المرتبطة بالأداء البيئي بالقوائم المالية للشركة عن فترة محاسبية معينة بهدف تحقيق الآتي :

a- أعـــلام المســـاهمين بحجم الأنفاق على الأنشطة البيئية ومدى تطور تلك الأنفـــاق مـــن مدة إلى أخرى ، مما قد يعكس صورة واضحة عن تحديد حجم المخاطر البيئية المستقبلية للشركة .

b- ترشيد الأنفاق البيئي ومعاونة الإدارة على اتخاذ القرارات الإدارية لتحقيق التوازن بين الأداء الاقتصادي والإداري و الاجتماعي والبيئي .

c– تمكين الجهات والأجهزة الخارجية التي تقوم بالرقابة على الأنشطة البيئية من الحصول على المعلومات التي تمكنهم من متابعة الأداء البيئي للشركات المختلفة أو تقييم الالتزامات البيئية المؤثرة على مركزها المالي الحالي والمستقبلي .

d– أن للبيانات المحاسبة البيئية والايكولوجية Environmental and Ecological أثار على المستمرين وقراراتهم المرتبطة باسهم الشركات في البورصة ، ومن هنا يتعين الإفصاح عن تلك المعلومات .

ويتطلب عرض البيانات المحاسبية البيئية والإفصاح عنها ضرورة تطوير النظام المحاسبي بالشركات ، بما يؤدي إلى إعداد دليل حسابات يشمل حسابات المصروفات والإيرادات والأصول والالتزامات البيئية ، بما يضمن القياس والتسجيل المحاسبي لكافة العمليات البيئية وما يترتب عليها من إجراءات تقييم وعرض لحسابات تلك الأنشطة البيئية .

ومن الأهمية بمكان دراسة قضية الإفصاح عن الأداء البيئى وطرق عرض اقتصاديات الأداء البيئى فى القوائم المالية . ولا شك أن ذلك يتم فى ضوء أهداف المحاسبة البيئية والتقرير المالى البيئى ، وهناك عديد من القضايا المرتبطة بالإفصاح البيئي لعل ابرزها من هم مستخدمي المعلومات البيئية ؟ (أى لن يتم الإفصاح عم المعلومات البيئية) ، وما هو مقدار المعلومات البيئية التى يجب أن يتم الإفصاح عنها ؟ ، وماهي المعلومات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها ؟ ، وكيف يجب أن يتم الإفصاح عنها ؟

ولا شك أن تلك الإفصاحات عن عناصر اقتصاديات الأداء البيئى سوف تتم في ضوء معايير المحاسبة المتعارف عليها .

إلا أن تلـــك الافصاحات قد تكون فى حسابات منفصله فى القوائم المالية السنوية أو قد تكون فى تقارير خاصة على النحو التالى :

a) **العرض والإفصاح في القوائم المالية السنوية في حسابات منفصلة**

حيــث يتم العرض والإفصاح في مجموعة مستقلة بالقوائم المالية السنوية لبنود حسابات المصروفات البيئية (على سبيل المثال مصروفات حماية البيئة الهوائـــية والمائـــية ، أو مصروفات معالجة المخلفات الصلبة) ، والإيرادات البيئية (على سبيل المثال إيرادات إعادة تدوير المخلفات) ، والأصول البيئية والالتزامات البيئية .

b) **العرض والإفصاح للأداء البيئي في تقرير سنوي خاص**

Presentation and Disclosure of Environmental Performance in Special Annual Report

يتضـــمن ذلـــك التقرير السنوي البيانات التي تفصح عن الأداء البيئي من حيث ما يلي :

1- الالتزام البيئي للشركة طبقا للقوانين واللوائح .

2- الالتزام بمتطلبات الشهادات والتراخيص التي تؤكد على جودة نظام الإدارة البيئية .

3- الأصول الثابتة البيئية التي تم اقتنائها عن طريق الشركة في السنة المالية.

4- الالتزامات البيئية للشركة .

5- بنود المصروفات البيئة الجارية .

6- العائد الاقتصادي البيئي الذي حققته .

ومن أمثلة هذه النماذج ما يلى :

(a) نموذج التقرير السنوى البيئى لشركة اكسون Exon

تضـــمن نموذج التقرير السنوى لشركة اكسون فى بعض فقرات الإفصاح عـــن المعلومـــات المالـــية المرتبطة بتأثيرات الأداء البيئى لبعض العمليات والتعديلات للجودة البيئية . ومن أهم ما تضمنه ذلك النموذج ما يلى :

1) بلغت التكاليف البيئية المحملة على الإيراد لتعديل المواقع والالتزام البيئى 140 مليون دولار فى عام 1997 مقابل 146 دولا رعام 1996 بينما بلغت 215 مليون دولار عام 1995 .

2) بلغـــت تكالـــيف ترميم المواقع والمخصصات البيئية المتراكمة بعد خصم المصروفات فى نهاية عام 1997 نحو 2.5 مليون دولار .

3) تـــم صرف 1.5 بليون دولار خلال عام 1997 منها 524 مليون دولار مصـــروفات رأسمالية على مشروعات حماية البيئة المرتبطة بالمحافظة على الهواء والمياه .

(b) نموذج التقرير السنوى البيئى لشركة تكساكو Texaco Corporation

ارتبط هذا النموذج بالالتزام بالقوانين البيئية على النحو التالى :-

1- بلغـــت التكاليف البيئية خلال عام 1997 نحو 825 مليون دولار ، وذلك لحماية البيئة وتنفيذ القوانين والأنظمة البيئية والحكومية والمحلية .

2- طالبت وكالة الحماية البيئية بتوقيع عقوبة على الشركة تقدر بمبلغ 3.8 مليون دولار ، مع اتخاذ الإجراءات التصحيحية في المصنع الكيميائي التابع للشركة وذلك لوجود مخالفات متمثلة في نفايات خطره .

3- طالبت وزارة العدل الأمريكية بتوقيع تقدر بمبلغ 4.2 مليون دولار ، واتخاذ إجراءات مانعة فيما يتعلق بالتسرب الذى حدث فى خطوط الأنابيب التابعة للشركة.

(c) نموذج التقرير السنوى البيئى (3 M)

يعتبر هذا النموذج من النماذج المتميزة للتقرير البيئية نظرا لما يحتويه من معلومات مالية وفنية عن الأداء البيئى ، ونظم الجودة المتبعة والعوائد البيئية سواء كانت مالية أو تسويقية ومن أهم الفقرات الرئيسية التى تضمنهما ذلك النموذج ما يلى :

(1) قامت الشركة بتحقيق مستوى أعلى من الالتزام البيئي في فروعها المختلفة على المستوى الدولي من خلال الحصول على شهادة الأيزو 14001 ، مما دعم جودة المنتجات على المستوى الدولي ، وهو ما ساهم في ارتفاع المبيعات وهامش الربح المحقق منها ، كما أدى الالتزام القانوني المجال البيئي من تحقيق انخفاض كبير في حجم الغرامات البيئية في هذا العام حيث بلغت الغرامات البيئية 84.900 ألف دولار مقابل 2.530 مليون دولار في العام السابق .

(2) قامت الشركة بتخفيض تكاليف عمليات التخلص من الانبعاثات الهوائية ، حيث بلغت التكلفة الإجمالية 36 مليون دولار مقابل 200 مليون خلال عام 1990 ، كما قامت الشركة بتخفيض تكاليف التخلص من المخلفات السائلة حيث بلغت التكلفة الإجمالية 1.6 مليون دولار مقابل 6.4 مليون دولار خلال عام 1990 ، كذلك الحال قامت الشركة يتخفيض تكاليف التخلص من المخلفات الصلبة ، حيث بلغت التكلفة الإجمالية 237 مليون دولار مقابل 295 مليون دولار خلال عام 1990 .

(3) قامت الشركة بتخفيض تكاليف من مخلفات الأفلام بإعادة الاستخدام لفاقد البولى استر فى التصنيع مما ساهم فى خفض تكلفة استخدام المادة الخام . وهذا وقد بلغ مقدار التخفيض فى تكلفة التخلص من مخلفات الأفلام 300 مليون دولار تمثل 425 طن من المخلفات الصلبة للافلام سنويا .

(d) نموذج التقرير السنوى البيئى لشركة **Brother**

يعتبر هذا التقرير من أهم النماذج المتميزة فى مجال التقارير البيئية وذلك لارتكازه على الربط بين الأداء المالى للتطبيقات البيئية والأداء المالى العام للمنظمة ، كما يقوم هذا التقرير بعرض الأداء المالى لتطبيقات الجودة البيئية . ومن أهم ما اشتمل عليه هذا التقرير ما يلى :

1) هناك عوائد وأرباح للمعالجات واعادة التدوير بلغت 6.500 مليون ين يابانى من مبيعات المخلفات الصناعية والفواقد بالاضافة إلى زيادة قيمة المبيعات حيث بلغت 1.7 مليون دولار خلال عام 1999 منها 1.5 مليون دولار صادرات بنسبة زيادة عن العام السابق 1998 قدرها 4.7 % .

2) يوضح الجدول رقم (1/5) بيان تكاليف الحماية البيئية للشركة على النحو التالي :-

جدول رقم (1/5)

تكاليف الحماية البيئية

(الوحدة ألف ين يابانى)

تبويب عناصر تكاليف حماية البيئة	الاستثمار المخطط		اجمالى التكاليف الفعلية	
	جزئى	كلى	جزئى	كلى
1-تكاليف مباشرة لخفض الآثار السلبية البيئية :	-	93377	-	106058
a-تكاليف الحد من التلوث	58181	-	32241	-
b-تكاليف الحماية البيئية	2820	-	6491	-
c-تكاليف عمليات إعادة التدوير للمخلفات الصناعية .	32376	-	67326	-
2-التكاليف غير المباشرة لخفض التأثيرات السلبية البيئية .	-	-	-	332512
3-تكاليف خفض الآثار البيئية المرتبطة باستخدام ومخلفات المنتجات المصنعة والمباعة .	-	-	-	1094
4-تكاليف البحوث والتدريب لخفض الآثار البيئية .	-	515	-	197
5-تكاليف الأداء الاجتماعي المرتبطة بحماية البيئة .	-	-	-	968
6-تكاليف أخرى لحماية البيئة .	-	-	-	307
الإجمالي	93892		441136	

كذلك فقد تم اقتراح إعداد تقارير مستقلة توضح الإفصاح عن الأداء البيئى متضـــمناً معلومـــات مالـــية وأخرى غير مالية ، ومعلومات تاريخية وأخرى مستقلة مع تحليل الأداء ويوضح الشكل رقم (1/6) نموذج ذلك التقرير .

جدول رقم (1/6)

تقرير الأداء البيئى

معلومات أساسية عن المنشأة

a- الأهداف والاستراتيجيات الشاملة .

b- مجال العمل ووصفه ومميزاته .

c- أثر هيكل الصناعة على المنشأة .

معلومات عن الإدارة وحملة الأسهم

a-المديرين والإدارة والتعويضات وحملة الأسهم الرئيسية .

b-العمليات والعلاقات بين الأطراف المرتبطة بالمنشأة .

تحليل الإدارة للبيانات التاريخية

a-تحليل التغيرات فى الجوانب المالية والتشغيل .

b-نوعية بيانات الأداء المرتبطة بالمنشأة والتأثيرات السابقة للاتجاهات الرئيسية .

المعلومات المستقبلية

a-الفرص والمخاطر المتوقعة ويشمل ذلك ما ينتج عن الاتجاهات الرئيسية

b- خطط الإدارة المستقبلية ويشمل ذلك عوامل النماذج المؤثرة .

c-مقارنة أداء العمل الحقيقى بالمعلومات المستقبلية والتى سبق الإفصاح عنها .

وقد حددت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية متطلبات الأفصاح البيئي التـــي يجب أن تلتزم بها الشركة ، الأمر الذي كان له تأثير فعال على تطوير تلك المنشآت لنظم مراجعة بيئية للتأكد من الألتزام بالقوانين البيئية والأفصاح عن معلومات كاملة ودقيقة عن طريق :-

1- وصـف عـام للأمـور والقوانين البيئية التي تطبق على أنشطة منشآت الأعمـال ومـدى إلتزامها بتطبيقها ، وتأثيرها على كلاً من المصروفات الرأسمالية البيئية والدخل والموقف التنافسي .

2- القضايا البيئية التي لم يتم إصدار أحكام نهائية فيها .

3- الألتزامات المحتملة المتعلقة بالأصول التي تم التخلص منها .

4- الألـتزامات الجوهرية التي يمكن أن تحدث عند بيع أو التخلص من أصل أو موقع معين .

5- تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها القيمة الأستردادية **Net realizable value** للأصول المعروضة للبيع .

وقد أصبحت السياسات البيئية محور أهتمام التخطيط الأستراتيجي لمنشآت الأعمـال بهدف تدنية المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها ولمواجهة الضغوط القانونـية أو السياسية أو المالية التي قد تؤثر على قدرتها على الأستمرار في مزاولة أنشطتها .

وقد تم إعداد قوائم بالمبادئ والواجبات والأهداف البيئية لمنشآت الأعمال تتضمن المجالات البيئية التي يجب أن تؤخذ في الأعتبار وهي :-

1- أسـتبعاد أو تخفيض أي مواد تسبب أضرار أو تلوث للهواء أو المياه أو التربة بهدف حماية الكائنات ومحيطها.

2- اسـتخدام الموارد الطبيعية بطريقة تؤدي إلى المحافظة عليها سواء كانت قابلة للتجديد أو غير قابلة للتجديد .

3- تقليل المخلفات المترتبة على أنشطة منشآت الأعمال إلى كل حد ممكن مع التخلص منها بطريقة آمنة .

4- تحقيق الأستخدام الرشيد للطاقة .

5- تخفيض المخاطر البيئية المرتبطة بصحة وأمان الجمهور .

6- تسويق منتجات وخدمات لا تسبب أضرار للبيئة .

7- تحمل مسئولية الأضرار التي تسببها الشركة للبيئة أو للغير .

8- الإفصـــاح للعاملين ولأفراد المجتمع عن الحوادث التي قد تسبب أضرار للبيئة أو الصحة وأمان العاملين كذلك الإفصاح عن المخاطر البيئية .

9- أن يتضـــمن مجلـــس إدارة الشـــركة فرد واحد على الأقل متخصص في الشـــئون والقضـــايا البيئية وتحديد وظيفة نائب الرئيس للشئون البيئية (أو وظيفة معادلة لها) .

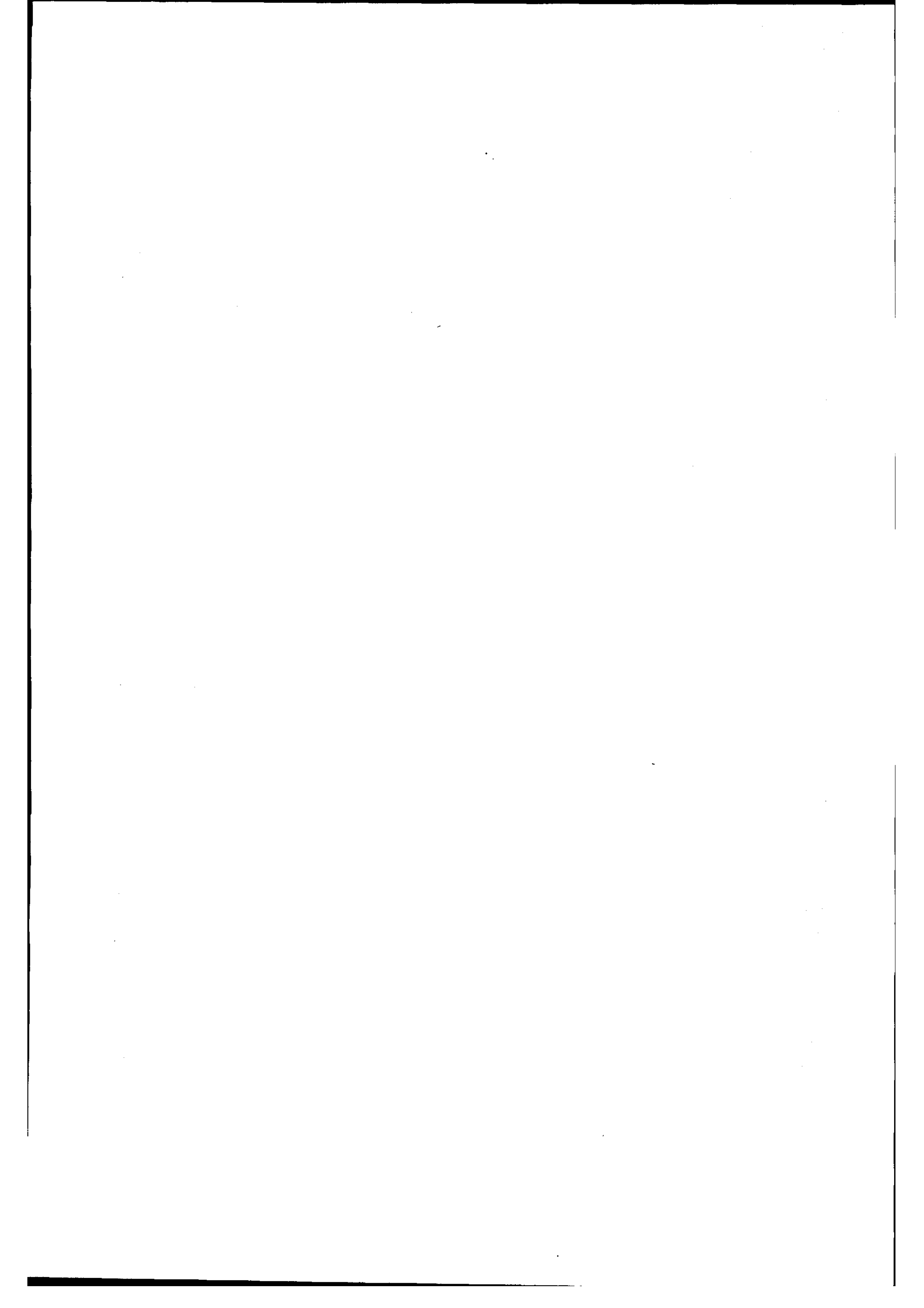
10- إجراء تقييم ذاتي عن مدى تقدم الشركة في تحقيق السياسات البيئية ومدى تنفـــيذ ا لقوانين البيئية المطبقة عليها ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لإجراء مراجعة بيئية سنوية .

وقد تناولت عديد من الدراسات البيئية . تحديد من هم المستفيدين من الإفصاح البيئي ، وكيفية أعداد التقارير التي تتضمن المعلومات المرتبطة بالعمليات والقضايا البيئة، وكذلك تناولت تلك الدراسات أيضا التنبؤ بالالتزامات البيئة وأهمية الإفصاح عـــن الأداء البيئـــي بشكل مستقل عن الأداء الاجتماعي سواء أكان ذلك في القوائم المالـــية التقلـــيدية وملحقاتهـــا أو في قوائم مالية مستقلة ، كذلك فقد تناولت الأبحاث موضـــوع الإفصاح البيئي في التقارير الدورية أو المرحلية . حيث تم التأكيد على أهمية إفصاح الشركات عن البيانات والتطبيقات والالتزامات البيئة للمساهمين تحقيقا لمتطلـــبات الإفصـــاح الكامل ، وقد تم التوصية بالافصاحات البيئية التي ينبغي أن تتضمنها التقارير السنوية للشركات :-

1) تقديم بيانات عامة موجزة عن التشريعات البيئة المرتبطة بالشركة .
2) تقديم خلفية عن الالتزامات البيئة الماضية والحاضرة والمستقبلية ما أمكن .
3) توفير معلومات تفصيلية عن الأحداث المرتبطة بالالتزامات البيئة .
4) استعراض الخطط والاستراتيجيات المتعلقة بالقضايا البيئة .
5) تقدير التكاليف اللازمة لموجهة الالتزامات البيئة .
6) تحديد تاريخ وكيفية تسجيل التكاليف البيئة فى السجلات والحسابات ، وفى حالـــة وجـــود صعوبات لم تتمكن الشركة من تسجيلها يتعين الإشارة إلى الأسباب ذات الصلة :
7) الإفصـــاح عن قيمة التغطية التأمينية للالتزامات والإشكاليات البيئية التي تواجه الشركة .
8) التحديد الدقيق للتأثيرات البيئية المحتملة لتلك الالتزامات على الأداء المالي للشركة .
9) الإفصـــاح عن التأثيرات البيئة للمنتجات المصنعة والخامات المستخدمة و المخلفات الناتجة عن عمليات الإنتاج.
10) الإفصاح عن عملية إعادة تدوير المخلفات وإعادة تصنيع المواد وسياسات المحافظة على الطاقة .
11) اســـتعراض عملـــيات المـــتابعة المســـتمرة التى تتم عن طريق الشركة ومستشاريها بخصوص الإشكاليات البيئة .
12) استعراض المنح البيئة التى حصلت عليها الشركة والإفصاح عن الجزاءات والعقوبات التى تعرضت لها نتيجة المخالفات البيئة .

الفصل الثانى

المراجعة الاجتماعية كأساس لنشوء المراجعة البيئية



الفصل الثانى

المراجعة الاجتماعية

Social Audits

2/1 تطور أهمية ومفهوم المراجعة الاجتماعية ومتطلباتها .

2/2 علاقـــة المـــراجعة الاجتماعـــية بالمراجعة المالية والتشغيلية وارتباطها بالمراجعة الداخلية والخارجية .

2/3 مشاكل أداء المراجعة الاجتماعية .

2/4 تحديد وقياس أنشطة ومجالات الأداء الاجتماعى .

2/5 إعداد التقارير المحاسبية عن نتائج الأداء الاجتماعى .

2/6 إجراءات فحص الانشطة الاجتماعية .

2/7 إعداد تقرير المراجعة الاجتماعية .

2/1 تطور أهمية ومفهوم المراجعة الاجتماعية ومتطلباتها

2/1/1 تطور أهمية المراجعة الاجتماعية

Evolution of Social Responsibility

لم يكن اصطلاح المسئولية الاجتماعية مستخدما فى الفكر المحاسبى قبل عام 1923 ، حيث ورد هذا الاصطلاح لأول مرة عندما تم الإشارة إلى أن مسئولية أى منظمة هى بالدرجة الأولى هى مسئولية اجتماعية ، وأن بناء أى منظمة واستمرارها يحتم عليها أن تلتزم وتستوفى مسئولياتها الاجتماعية عند قيامها بأداء وظائفها المختلفة .

ولقد كان من نتيجة الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية Social Responsibility للمنظمات وما تبعة من ظهور المحاسبة الاجتماعية Social Accounting كأداة لقياس الأداء الاجتماعى لتلك المنظمات وإعداد التقارير والقوائم الاجتماعية أن نبعت الحاجة إلى إيجاد وسيلة للتحقق وتقييم ذلك الأداء بصورة مستقلة عن الأداء الاقتصادى للمنظمات ، ولذلك تضافرت عديد من العوامل للمطالبة بإيجاد مفهوم جديد للمراجعة تحكمه مجموعة من المعايير لغرض فحص وتقييم الجانب الاجتماعى لأداء المنظمة ، وقد أطلق على ذلك المفهوم اصطلاح المراجعة الاجتماعية Social Auditing .

وقد أجريت فى عام 1976 دراسة بهدف تحديد تطور اتجاهات استجابة منظمات الأعمال الأمريكية لمسئولياتها الاجتماعية ، وقد أسفرت نتائج الدارسة عن أن نسبة 90% من مجموع كبرى الشركات الأمريكية تقوم بتعيين مدير مسئول أو لجنة على مستوى عالى لتولى مسئولية تخطيط وتنفيذ ومتابعة الأداء الاجتماعى للمنظمة .

وفــى عــام 1977 اســتهدفت دراســة أخرى قياس مدى إفصاح بعض القطاعــات الاقتصــادية الأمريكية عن بيانات تعكس أدائها الاجتماعى ، وقد أظهرت الدارسة أن 90% من بين الشركات التى شملتها العينة قد قامت جميعا بالإفصــاح فــى تقاريــرها السنوية عن بيانات تفيد وفائها فى أشكال مختلفة لمسئولياتها الاجتماعية .

نتــيجة لذلــك قــد نادت الكتابات والأبحاث بضرورة أن تتضمن بعض الــتقارير الماليــة المنشورة إلى جانب نتائج الأداء الاقتصادى للمنظمة نتائج أخرى عن الأداء الاجتماعى لها .

حيــث تم الإشارة إلى أن مهنة المحاسبة عليها أن تغير من اتجاهاتها التقليدية وأن تهتم بمساعدة المجتمع فى التعرف على الأداء الاجتماعي للمنظمات .

كما تم التأكيد على أن وفاء منظمات الأعمال بأداء مسئولياتها الاجتماعية والــتقرير عن نتائج ذلك الأداء الاجتماعى هو فى حقيقة الأمر البديل الوحيد المتاح لمنظمات الأعمال لتحقيق أهدافها الاقتصادية التقليدية ، على اعتبار أن أعــلام أفــراد المجتمع بنتائج ذلك الأداء إنما يعنى فى النهاية خلق نوع من التناغم بين الإيقاع الاقتصادى للمنظمة وبين توقعات المجتمع منها .

وقــد شــكلت لجــنة ســميت باسم لجنة المحاسبة عن الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال عن طريق الجمعية القومية للمحاسبين بهدف وضع الأسس اللازمــة لإقامة نظام محاسبى لمجالات الأداء الاجتماعى ، وقد حددت اللجنة أربعة مجالات للأداء الاجتماعى هى :

1- تفاعل أو تلاحم المشروع مع المجتمع .

2- تنمية الموارد البشرية .

3- المساهمة فى تنمية الموارد الطبيعة والبيئية .

4- الارتقاء بمستوى جودة السلع أو الخدمات المقدمة .

كذلـــك فقد شكلت جمعية المحاسبين الأمريكية أربعة لجان رئيسية لوضع إطار لقياس الأداء الاجتماعى على النحو التالى :-

1- لجنة قياس فاعلية البرامج الاجتماعية

وقد استهدفت إعداد تقرير عن المضمون والتأثير المحاسبى لعملية إدماج الإحصاءات غير المالية فى النظام المحاسبى لإمكان قياس وتقييم مدى فاعلية الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال .

2- لجنة التأثير البيئى لسلوك منظمات الأعمال

وقد استهدفت الوصول إلى مقاييس عملية يمكن استخدامها فى التقرير عن سلوك المشروع على البيئة المحيطة ، بحيث تكون تلك المقاييس بمثابة حلقة اتصال بين المشروع والأطراف المعنية بآثار ونتائج الأداء الاجتماعى للمشروع .

3- لجنة قياس التكلفة الاجتماعية

وقد استهدفت تحديد مجال أو أكثر من المجالات المحاسبية الأكثر أهمية فيما يتصل بمشكلات قياس التكلفة الاجتماعية وإعداد قائمة بالبدائل التى يمكن استخدامها بمعرفة القائمين بالتدريس والباحثين بالجامعات .

4- لجنة التكلفة الاجتماعية

وقد استهدفت محاولة الوصول إلى تحديد واضح لمفاهيم التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعى كجزء أساسى من نظام متكامل للمحاسبة الاجتماعية .

وقد تم تشكيل لجنة بمعرفة المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بهدف وضـــع نظـــام أمثل لقياس الأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال ، وقد انتهت اللجنة إلى تحديد ستة مجالات للأداء الاجتماعى للمنظمة هى :-

1- مجال البيئة .
2- مجال الموارد غير المتجددة .
3- مجال الموارد البشرية .
4- مجال الموردين غير المتجدده .
5- مجال العملاء والمنتجات .
6- مجال المجتمع .

وتعـــرف المحاســـبة الاجتماعـــية بأنها منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتـــبة على قيام الإدارة بمسئولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة .

مـــن ذلـــك التعريف يمكن تحديد أهداف المحاسبة الاجتماعية على النحو التالى :-

1- تحديد وقياس صافى المساهمة الاجتماعية للمنظمة دوريا عن طريق مقابلة التكاليف الاجتماعية والمنافع الاجتماعية .

2- توصـــيل المعلومـــات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبى إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة .

3- إمكانية تقييم الأداء الاجتماعى للإدارة بالشكل الذى يمكن مع تقييم الأداء الاقتصادى تقييم الأداء الشامل للمنظمة .

حـــتى توضـــح الأهـــداف السابقة موضع التنفيذ فأن الأمر يتطلب خلق مجموعة من المفاهيم المحاسبية المستحدثة على النحو التالى :-

1- الصفقة أو العملية الاجتماعية Social Transaction

يقصـــد بهـــا تلك الأنشطة ذات المضمون الاجتماعى التى لا يترتب على حدوثها أى أثار اقتصادية ، على سبيل المثال يعتبر النشاط الخاص بالحد من التلوث بمثابة صفقة اجتماعية يترتب عليها عائد اجتماعى للمجتمع .

2- العائد الاجتماعى Social Benefits

يقصد به الآثار الموجبة الخارجية للمنشأة ، أو التخصيص الحادث فى الآثار الســلبية الخارجـــية لهـــا ، مثال ذلك الآثار الناجمة عن تقليل الضوضاء الخاص بتشغيل الالات لإحدى المنظمات يعتبر عائد اجتماعى يعود على المجتمع .

3- التكاليف الاجتماعية Social Costs

هـــى الأعـــباء المالية التى تنفقها المنشأة بدون حصول المنشأة على أى منفعة أو عائد اقتصادى مباشر مقابلها ، حيث يتم إنفاقها نتيجة لالتزام المنشأة لـــبعض المسئوليات الاجتماعية أو تطبيقا لقوانين تفرضها الحكومة على سبيل المثال تكاليف منع التلوث .

4- الدخل الاجتماعي Social Income

صـــافى المســـاهمة الإجتماعـــية الفـــترية للمنظمة الناتجة عن إجراء المقابلة المحاسبية بين العوائد والتكاليف الاجتماعية .

5- الأطراف الاجتماعية المستفيدة Interested Social Parties

هـــى تلـــك الطوائـــف التى يفترض ارتباطها بالمنظمة بموجب عقد اجتماعى افتراضـــى ، وتتمثل فى الموارد البشرية الداخلية والموارد البشرية الخارجية والبيئة المحيطة بالمنظمة لوجود مسئولية اجتماعية من قبل المنظمة تجاه تلك الأطراف .

6- الحق الاجتماعى Social Right

يقصـــد به التغيرات الإجمالية فى المطالب التى يفترض أن يمتلكها كل طرف مـــن الأطراف الاجتماعية المستفيدة ، على سبيل المثال التغير فى مطالب الموارد البشرية الخارجية تجاه تحسين أمان المنتج من الحقوق الاجتماعية .

7- صافى الأصول الاجتماعية Net Social Worth

يقصـــد بها اجمالى المساهمة غير السوقية نحو رفاهية المجتمع مطروحا مـــنها الـــنفاذ غـــير الســـوقى المجتمع خلال عمر المنظمة . فالآثار الموجبة الخارجية للمنشأة تزيد من قيمة أصولها الاجتماعية (كرصف طريق أو الحد مـــن الـــتلوث) وكذا الآثار السلبية الخارجية للمنشأة التى تستنفذ من أصولها الاجتماعية (كإلقاء المخلفات فى أحد المجارى أو أحداث ضوضاء) .

2/1/2 مفهوم المراجعة الاجتماعية وأهدافها The Defintion and goals of Social Auditing

لقـد تزايد الاهتمام بالمراجعة الاجتماعية خلال السبعينيات حيث اجتمعت الكـتابات علـى ضـرورة إيجاد مفهوم واضح للمراجعة الاجتماعية ، حيث ركـزت بصـفة خاصة على إيجاد نوع من التقييم للأداء الاجتماعى للمنظمة باستخدام المراجعة الاجتماعية .

وفى دراسة عن توقعات منظمات الأعمال حول مستقبل المراجعة الاجتماعية أفـاد 46% مـن مديرى الشركات الأمريكية محل الاستقصاء بأنهم يعتقدون أن منظماتهم سوف تكون ملزمة مستقبلا بعمل مراجعة اجتماعية .

بـدأت المراجعة الاجتماعية كعلم جديد تحتل أهميتها كنشاط لازم للتحقق مـن وفـاء منظمات الأعمال بمسئولياتها الاجتماعية ، وبدأت الجهود العلمية للباحثين بوضع أصول وقواعد مهنية لازمه لكيفية مراجعة الأداء الاجتماعى وتقييمه بطريقة موضوعية محايدة لسلامه ما يتم الإفصاح عنه من نتائج .

وقد عرفت المراجعة الاجتماعية بأنها عبارة عن :-

" فحـص وتقييم فنى منظم وحيادى للمعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعى للمـنظمات والذى يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادى لها بغرض التحقق من مـدى صدق وعدالة تعبير القوائم الاجتماعية عن المعلومات المرتبطة بمدى تنفـيذ المنظمات للمسئولية الاجتماعية لها ومدى مساهمتها فى الرفاهية العامة للمجـتمع خـلال فترة معينة ، وإعداد تقرير عن نتائج ذلك الفحص والتقييم للأطراف المعنية داخل المجتمع " .

ومن ذلك التعريف يتضح أهداف المراجعة الاجتماعية على النحو التالى :-

1- إجراء الفحص الفنى المحايد للبيانات المحاسبية الاجتماعية للمنظمة التى تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم أو التقارير بغرض التحقق من جديتها وصـــدق ودقة المعلومات التى تعبر عن المسئولية الاجتماعية التى تلتزم بها إدارة التنظيم وتهم الطوائف الاجتماعية المستفيدة .

2- إبداء الرأى الفنى المحايد فى مدى تعبير القوائم الاجتماعية للمنظمة على نتيجة النشاط الاجتماعى لها عن الفترة المحاسبية محل القياس بالإضافة إلى مركزها الاجتماعى فى نهاية تلك الفترة حتى يمكن نشرها للجمهور وتكون محل اتخاذ القرارات ، ويترتب على المراجعة الاجتماعية إضفاء الثقة على القوائم الإجتماعية التى تمثل مخرجات المحاسبة الاجتماعية .

3- تقيـــيم الأداء الاجتماعى للمنظمة ممثلة فى أدائها باعتبارها تمثل مصالح المجـــتمع فـــى المـــنظمة أســـوة بتقييم الأداء الاقتصادى المالى فى ظل المـــراجعة المالـــية التقلـــيدية ، ويترتب على ذلك تركيز الاهتمام على الأنشطة الاجتماعية وتأثيراتها من قبل متطلبات منظمات الأعمال .

2/1/3 متطلبات المراجعة الاجتماعية The Requirements of Social Anditing

أن تنفـــيذ عملية المراجعة الاجتماعية لأغراض تحقيق الأهداف المرتبطة بها يتوقف على بعض المتطلبات التى تعتبر حجر الزاوية لها هى :

1- ضـــرورة توافر مجموعة من الأنشطة الاجتماعية تمارسها المنظمة محل المراجعة ، بهدف تحقيق أهداف الأداء الاجتماعى على النحو التالى :-

a- أهداف الأداء الاجتماعى تجاه العاملين :

تتـــبلور المســـئولية الاجتماعـــية من خلال العمل على توفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة من الولاء والانتماء من قبل العاملين تجاه المنظمة.

b- أهداف الأداء الاجتماعي تجاه العملاء :

تتبلور تلك المسئولية الاجتماعية من خلال الالتزام بتوفير كافة الظروف الملائمة لخلق وتعميق حالة من الإشباع والرضاء عن السلع والخدمات المقدمة للعملاء ، والرضاء عن السلع والخدمات المقدمة للعملاء .

c- أهداف الأداء الاجتماعي للمجتمع :

تتبلور المسئولية الاجتماعية من خلال بذل كافة الجهود لتكوين صورة ذهنية طيبة لدى أفراد المجتمع أو تكوين صورة طيبة للمنظمة يقبلها الرأى العام للمجتمع .

d- أهداف الأداء الاجتماعي تجاه الملاك :

يتبلور الهدف فى حالة الملكية الخاص فى بذل كافة الجهود لتحقيق العائد المناسب على رأس المال المستثمر ، أما فى حالة الملكية العامة يتمثل الهدف فى بذل كافة الجهود لتحقيق ما ترقى إليه الدولة من التدخل فى ذلك النشاط .

2- ضرورة توافر نظام للمحاسبة الاجتماعية يهدف أساساً إلى قياس وتوصيل البيانات الخاصة بالنشاط الاجتماعي للمنظمة لمختلف الطوائف الاجتماعية .

3- ضرورة توافر معايير محدده لقياس الأداء الاجتماعى ونصوص تشريعية ملزمة للقياس والتقرير عن نتائج الأداء الاجتماعى .

4- ضرورة وجود أفراد ذوى كفاءة عالية للقيام بالمراجعة الاجتماعية يتوافر لهم الاستقلال والتأهيل والخبرة اللازمة .

5- أهمية وجود معايير وإجراءات لقياس ومراجعة تلك الأنشطة الاجتماعية ، بالإضافة إلى حتمية وجود معايير متفق عليها يمكن على أساسها تقييم تلك الأنشطة للحكم على مدى فعاليتها وكفاءتها .

6- ضـــرورة وجود اهتمام من قبل المجتمع والأطراف المستفيدة والتى تمثل كافــة اطــراف بيــئة الاداء التى تشير الى الاجتماعى حتمية المراجعة الاجتماعــية ، وتتمــثل تلــك الأطــراف محــل الأداء الاجتماعى فى المجموعات الأربعة التالية :-

a - جميع العاملين بالمنظمة بعض النظر عن مواقعهم ونوع وطبيعة عملهم .

b- جميع العملاء أو الأفراد المستهلكين أو المستفيدين مما تقدمه المنظمة من سلع وخدمات .

c- أفراد مجتمع المنظمة الذى تعمل خلاله .

d- مــلاك المنظمة أو أصحاب رأسمالها سواء أكانت المنظمة مملوكة ملكية خاصة أو عامة .

2/2 علاقــة المـراجعة الاجتماعــية بالمـراجعة المالــية والتشــغيلية وارتــباطها بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية :

The Relation Between Financial Audit and Operational Audit and its Relation With Internal and Audits

تعتــبر المــراجعة الاجتماعية تأكيداً عمليا على تطبيق العلوم المحاسبية لخدمة المجتمع لارتكازها على المسئولية الاجتماعية تجاه المجتمع .

وإذا كانت المراجعة المالية **Financial Audit** تهتم بإبداء رأى حيادى عن مــدى صــدق وعدالة تعبير القوائم المالية عن المركز المالى للمنظمة ونتيجة أعمالهــا وتدفقاتها النقدية مستخدمة فى ذلك معايير المحاسبة المتعارف عليها بهــدف تقيــيم الأداء المالى والمحاسبى للمنظمة، وإذا كانت المراجعة الإدارية أو التشغيلية **Managerial or Operational Audit** تمتد لتغطى تقييم الكفاءة الداخلية

للإدارة فى ممارسة وظائفها المختلفة فأن المراجعة الاجتماعية Social Audit تلقى الأضواء على أداء المنظمة من وجهة نظر المجتمع ككل ، وذلك اعتماداً على معايير متعارف عليها تعبر عن المتغيرات التى تعمل من خلالها المنظمة وتتلائم مع المراجعة الاجتماعية .

وإذا كانت مسئولية قياس وتوصيل نتائج الاثار الاجتماعية لنشاط المنظمات تكون من صميم عمل المحاسبة الاجتماعية ، فأن مسئولية التحقق من صحة وسلامة ودقة بيانات النشاط المحاسبى الاجتماعى تكون من صميم عمل ووظيفة المراجعة الاجتماعية .

تختص المراجعة الاجتماعية بمراجعة الأداء المحاسبى الاجتماعى للمنظمة فى الوقت الذى تختص فيه المراجعة المالية بمراجعة الأداء المحاسبى والاقتصادى للمنشأة .

يمكن القول بأن نطاق المراجعة الاجتماعية لا يقف عند فحص دفاتر ومستندات وسجلات المنظمة وإبداء الرأى الفنى المحايد فى القوائم الختامية، بل يتعدى ذلك إلى ما هو ابعد وهو مجال المسئولية الاجتماعية التى يتضمن أنشطة اجتماعية مختلفة ، وبالتالى فهى لا تركز فحسب على مجرد النواحى المالية كما هو الحال فى المراجعة المالية .

من هنا فأن ممارسة المراجعة الاجتماعية داخلياً يكون بشكل محدود جداً ويمكن أن يقوم بها المراجع الداخلى بالمنظمة ضمن عمله المعتاد من زاوية تحقيق الأبعاد الاجتماعية ذات الطبيعة المالية للتأكد من مدى صحتها عن طريق فحص المستندات المؤيدة لها أو من زاوية مراجعة دفاتر وسجلات المنظمة المرتبطة بالنشاط الاجتماعى للتأكد من صحة ودقة البيانات التى تتضمنها .

أمـــا الممارســـة الفعلية ذات الطبيعة المميزة للمراجعة الاجتماعية فيجب أن تكون من جهة خارجية عن المنظمة ويرجع ذلك لأسباب عديدة أهمها ما يلى :-

1- حتى يطمئن المجتمع صاحب المصلحة بالنسبة للنشاط الاجتماعى على نتائجها .

2- حتى تساعد إدارة التنظيم ذاتيا على تحديد الرؤية الصحيحة بالنسبة لمسئوليتها الاجتماعية بعيداً عن أى مؤثرات مادية أو معنوية داخل المنظمة .

3- حـــتى يتأكد من خلالها إمكانية تقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة بالصورة التى تتطلبها المراجعة الاجتماعية .

لا شـــك أن ممارسة المراجعة الاجتماعية حين تقتصر على جهة خارجية عـــن المـــنظمة ســـيمكنها مـــن تحديـــد إلى اى مدى التزمت المنظمة بتنفيذ المســـئوليات الاجتماعية التى تقع على عاتقها أمام المجتمع بأطرافه المستفيدة المختلفة ، وإلى أى حد تم الالتزام بالخطة الاجتماعية فى المنظمة التى يرتقب الجمهور نتائج تنفيذها .

فالمراجعة الاجتماعية أذن هى مراجعة خارجية فى المقام الأول ومن ثم فهـــى تـــتم لمصلحة المجتمع ككل بما فى ذلك إدارة المنظمة ذاتها وأصحاب المصالح الخاصة الأخرى .

2/3 مشاكل أداء المراجعة الاجتماعية

تستلزم المراجعة الاجتماعية تحديد الأنشطة الاجتماعية وفحصها وإعداد التقرير المرتبط بنتائج مراجعة الأداء الاجتماعى والذى يتضمن رأى المراجع عما إذا كانت المعلومات التى تتضمنها القـــوائم الاجتمـــاعية تعطى صـــورة صادقة وعادلة عن الأداء الاجتماعى للمنظمة .

ويوضح الشكل التالى رقم (2/1) مراحل أداء المراجعة الاجتماعية

شكل رقم (2/1)

مراحل أداء المراجعة الاجتماعية

تفهم الأنشطة ومجالات الأداء الاجتماعي	←	مراجعة وفحص الأنشطة ومجالات الأداء الاجتماعي	←	التقرير عن نتائج المراجعة الاجتماعية

بوجـــه عـــام مـــازال الإطار العام للمراجعة الاجتماعية لم يتشكل بعد أو تتضـــح ملامحه أو أبعاده بشكل قاطع ، ولذلك توجد عديد من المشكلات التى تواجه أداء المراجعة الاجتماعية لعل أبرزها ما يلى :-

1- أن المفاهيم والمتغيرات الأساسية للمسئولية الاجتماعية لم تتحدد بشكل قاطع :

لـــم تـــتحدد أو تتبلور المفاهيم والمتغيرات الأساسية التى تشكل أبعاد الإطار الفكـــرى للمســـئولية الاجتماعـــية وبالتالى المراجعة الاجتماعية.، ويؤكد ذلك ما أشـــارت إلـــيه أدبيات المراجعة بأنه على الرغم من كل الاهتمام الذى حظى به موضـــوع المســـئولية الاجتماعية من قبل الباحثين والتنظيمات المهنية الأمريكية، فـــأن الحقيقة المؤكدة أن عملية الوصول إلى معايير دقيقة لقياس عائد الوفاء بتلك المســـئولية هـــى عملية مازال يحيط بها الكثير من الصعوبات والجدل والاجتهاد نظراً لعدم الاتفاق بشكل دقيق حول أبعاد محددة لتلك المسئولية الاجتماعية .

ولاشـــك أن عـــدم القـــدرة علـــى الوصول إلى اتفاق محدد حول ماهية المسئولية الاجتماعية وحقيقة أبعادها إنما يعنى عدم القدرة على تحديدها بشكل دقيق ، وبالتالى فهناك صعوبة فى قياسها أو مراجعتها بشكل موضوعى دقيق.

2-أن المشكلات والقيم والتدفقات تختلف من مجتمع لاخر :

ففــى الــبلاد المتقدمة مثل المجتمع الأمريكى أو الفرنسى توجد مشكلات اجتماعــية فريدة مثل التفرقة العنصرية بسبب اللون ، مشكلة اللون ، مشكلة الإجهاض غير المشروع ويتوقع أفراد تلك المجتمعات من منظمات أعمالهم أن يكون لها دور فى حلها أو المساهمة فى التخفيف من حدتها إلا أن تلك القضايا الاجتماعــية لا وجود لها على الإطلاق كمشكلات اجتماعية يتوقع المصريون أن يكــون لهــم دور فــى حلها ، وعلى العكس فأن تقديم المنظمة التسهيلات اللازمة لأداء مناسك الحج أو العمرة وزيارة الأماكن المقدسة أو المساهمة فى حــل مشاكل الإسكان أو الموصلات أو محو الأمية أو زيادة النسل ما هى إلا أمــثلة لقضــايا اجتماعية تتفق مع مشكلات وتوقعات أفراد المجتمعات النامية علــى ســبيل المثال فى مصر من منظمات الأعمال وهى ليس لها وجود فى المجتمعات المتقدمة .

أن الاخــتلاف فى صيغ قيم ومفاهيم ومشكلات وتوقعات كل مجتمع بذاته إنما يولد اختلافا مباشراً فى المسئوليات الاجتماعية لمنظمات الأعمال فى كل مجتمع ، وبالتالى تختلف حتماً وبالضرورة مجالات المراجعة الاجتماعية فى كل مجتمع بذاته .

3- أن المشكلات الاجتماعية تتسم بالحركية :

مما يزيد من صعوبة تحديد إطار عام للمسئولية الاجتمــاعية وبالتــالى الإطار العام للمراجعة الاجتماعية أن تلك التوقعات والمشكلات ليست لها صيغة الثبات أو الجهود حيث تتسم بالحركية وبالتالى يصبح من الصعب أو

من غير المنطقى تحديد مجموعة ثابتة من الأنشطة الاجتماعية يمكن أن يقال فيها أنها التزام بمسئولية اجتماعية كفيله إذا ما أوفت بها المنظمة بأن تسهم فى حل المشكلات الاجتماعية السائدة فى كل مجتمع فى كل زمان .

أن الطبيعة الحركية الديناميكية للمشكلات الاجتماعية أنما تعنى عدم مقدرة منظمات الأعمال على التعامل معها ، إلا عن طريق أنشطة اجتماعية لها صفه الحركة والتغير المستمرين ، وكلما كانت الأنشطة الاجتماعية متغيرة أصبحت عملية مراجعة الأداء الاجتماعى لتلك الأنشطة أكثر صعوبة وتعقيداً .

4- مشاكل تحديد القائمين بعملية المراجعة الاجتماعية وحتمية تمتعهم بمهارات وخبرات متخصصة :

أن الممارس لعملية المراجعة الاجتماعية يجب أن يكون ملماً بنواحى معرفة عديدة تتصل بمختلف مجالات المسئولية الاجتماعية وتتفق مع الطبيعة المميزة للأنشطة الاجتماعية ، وتتمثل تلك النواحى فى الصحة العامة وعلم البيولوجى وعلم الإحصاء والنواحى القانونية والتشريعات العمالية والبيئية بجانب الخبرة بالمحاسبة والمراجعة .

من هذا المنطلق تبدو حكمه وجهة النظر التى تحبذ استخدام فكرة نظام الفريق فى المراجعة الاجتماعية باعتبارها من أفضل الوسائل التى يمكن أن تحقق تنفيذ تلك المراجعة على أعلى مستوى . على أن يتكون ذلك الفريق من مجموعة أفراد متخصصين ذوى خبرة عملية وتأهيل علمى فى مجالات أنشطة المسئولية الاجتماعية حتى تمكنهم من الخوض فى مجالات قياس العوائد والتكاليف الاجتماعية وتقييم أنشطة الرفاهية العامة للمجتمع ومجالات التلوث وإدارة الموارد البشرية ، إزاء ذلك يتضمن فريق المراجعة الاجتماعية

بالإضافة إلى ما يتضمنه قسم خاص بالإستشارات المتخصصة يضم عدداً من الخبراء فى الاقتصاد والتلوث ومشاكل البيئة وعلم الاجتماع والعلاقات العامة والصناعة التى تنتمى إليها المنظمة محل المراجعة والصحة العامة والعلوم الطبيعية والكيمائية والهندسية على أن يرأس ذلك الفريق المراجع الاجتماعى الذى يتعين أن يتوافر فيه مستوى عالى من المعرفة العلمية والعملية .

5- مشاكل قياس التكاليف والعوائد الاجتماعية :

فضلا عن مشكلة وجود معايير اجتماعية تلائم القياس المحاسبى بالإضافة إلى مشاكل التقرير المحاسبى عن النشاط الاجتماعى وينبغى التوصل إلى اتفاق حول معايير متعارف عليها تمكن من :-

a- قياس تكلفة ومنافع برامج الأداء الاجتماعى .

b- قياس مدخلات ومخرجات برامج العمل الاجتماعى ومقابلة ذلك بمعايير محدده مسبقاً .

c- تصميم تقرير معيارى عن الأداء الاجتماعى .

d- تقييم الأداء بتحديد كفاءة وفعالية تنفيذ المنظمة للبرامج الاجتماعية .

6- تحديد الجهة التى تعين القائم بالمراجعة الاجتماعية وتدفع أتعابه ويقدم إليها تقريره :

عادة ما يتم تنفيذ المراجعة الاجتماعية عن طريق فريق عمل يتضمن عدد من الخبراء على أن يرأسه مراجع قانونى ، ويتميز ذلك الفريق بأنه مستقل عن المنشأة ، مع مراعاة أن يكون ذو تأهيل وتخصص كافى فى مختلف المجالات (الهندسة والاقتصاد والصحة العامة والكيمياء ...) .

وتـثار مشـكلة فى الجهة التى تقوم بتعيين المراجع وتحدد أتعابه بصفة خاصة نتيجة عدم وجود إلزام قانونى على المنشأت بالقيام بمراجعة اجتماعية، وبالـتالى فأن المشكلة الواضحة هنا فيمن يطلب خدمات المراجعة الاجتماعية ويستفيد بها ، وفى حالة وجود ذلك من الذى يعين المراجع ويحدد أتعابه .

ويمكـن القول بأن المستفيد من المراجعة الاجتماعية هو مختلف طوائف المجـتمع بصفة عامة ، ولا شك أنه من غير المنطقى أن تقوم تلك الطوائف بتعيين المراجع وتحديد أتعابه وبنفس الطريقة فأن الجهة التى يقدم إليها تقرير المراجعة الاجتماعية هى مختلف طوائف المجتمع .

2/4 تحديد وقياس أنشطة ومجالات الأداء الاجتماعى

2/4/1 حصر أنشطة الأداء الاجتماعى

ويـتم تحديـد تلك الأنشطة فى ضوء دراسة وتحليل الأنشطة الاجتماعية الـتى تقوم بها المنظمة ، وتحديد الاثار الخارجية السالبة والموجبة ، ويتطلب ذلك القيام بالاتى :-

1- إجراء حصر بجميع الأنشطة ذات الأثر الاجتماعى التى يمكن أن تقوم بها المنظمة .

ويـتم ذلـك مـن خلال قائمة تقسم حسب مجالات المسئولية الاجتماعية وتوضـح الأنشـطة تحت كل مجال خاص ، بها ويوضح الشكل رقم (2/2) قائمة حصر بالأنشطة الاجتماعية لإحدى المنظمات .

جدول رقم (2/2)
حصر الأنشطة الاجتماعية

مجال المسئولية الاجتماعية	الأنشطة الاجتماعية التابعة لها
1- الموارد البشرية الداخلية	إنشـــاء نادى رياضى واجتماعى للعاملين ، إجراء التأمين الصحى على العاملين ، توفير سيارات لنقل العاملين ، بناء وحدات سكنية للعاملين.
2- الموارد البشرية الخاصة	زيادة درجة أمان المنتج ، حماية المستهلك من الغش ، تحديد ضمانات ما بعد البيع .
3- مجال البيئة المحيطة	-العمل على الحد من الضوضاء . -تقليل التلوث الناتج من التشغيل .

2- تحديـــد الأطـــراف الاجتماعـــية المستفيدة بأنشطة المنظمة سواء أكانت العامليـــن (مـــوارد بشرية داخلية) أو من العملاء والمستهلكين (موارد بشرية خارجية) أو من أهالى المنطقة (البيئة المحيطة) .

3- تحديـــد الطبـــيعة المميزة لأثر أنشطة المنظمة على الأطراف الاجتماعية وهل تدخل ضمن الاثار الموجبة أو تخفيض الاثار المالية الخارجية .

بصـــفة عامة يمكن تحديد الأنشطة المرتبطة بمجال الأداء الاجتماعى مع تحديد الفئات المستفيدة على النحو التالى :

بصـــفة عامـــة توجـــد عـــده مجالات للأداء الاجتماعى سواء الداخلى أم الخارجى ، وفيما يلى أمثلة على تلك الأنشطة الاجتماعية :-

أنشطة ترتبط بمجال الأداء الاجتماعى الداخلى

- تدريب العاملين .
- توفير خدمات الانتقال للعاملين .
- توفير خدمات الإسكان للعاملين .
- توفير الرعاية الطبية للعاملين .

- توفير الخدمات الرياضية والاجتماعية للعاملين .
- توفير الخدمات الغذائية للعاملين .
- تكاليف تحسين بيئة وظروف العمل .
- توفير دور الحضانة لأبناء العاملين .
- مزايا المرأة العاملة .
- تشغيل المعوقين .
- أجور المجندين والاحتياط .

أنشطة ترتبط بمجال الأداء الاجتماعى الخارجى

وهى تهدف إلى الوفاء بالمسئولية الاجتماعية تجاه الجهات الخارجية عن المنشأة والمجتمع بصفة عامة ، وتتضمن تلك الأنشطة ما يلى .

1- أنشطة ترتبط بحماية البيئة .

وغالباً ما تكون تلك الأنشطة إلزامية حيث تتعلق أساسا بحماية البيئة من سلبيات تلوث الهواء والضوضاء والتخلص من المخلفات .

2- أنشطة تتعلق بتحسين الشكل الجمالى للبيئة .

وتعتبر تلك الأنشطة اختيارية لأنها تتعلق بأداء تحسين جمالى للبيئة دون إلزام.

3- أنشطة برامج التدريب والرعاية الطبيعية لغير العاملين .

4- أنشطة تتعلق بالرقابة على المواصفات القياسية لجودة المنتجات .

5- أنشطة تتعلق بضمان أمان المنتج مثل تصميم المنتجات بطريقة تؤدى إلى تخفيض احتمالات التعرض للإصابة عند الاستخدام ، وإعداد البرامج التعليمية للعملاء بهدف مساعدتهم على الإلمام بخصائص المنتج ومجالات

استخدامه ، وتوضيح البيانات الضرورية على عبوه المنتجات مثل حدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ انتهاء الصلاحية .

يتضـــح مـــن اســـتقراء الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعى الداخلى أم الخارجي عديد من الخصائص لعل أبرزها :-

1- أنها ذات طبيعة زمنية متغيرة .

2- أن تنفـــيذ المنشـــأة لـــتلك الأنشطة الاجتماعية يتوقف على حجم المنشاة وطبيعة الصناعة التى تنتمى إليها وظروف المجتمع الذى تعمل فيه.

3- أن هناك أنشطة تؤديها المنشأة بشكل إلزامى أو بصورة اختيارية ، ولذلك يتطلب الأمر إصدار تشريعات تحدد الحد الأدنى من المسئولية الاجتماعية التى يجب أن تلتزم بها المنشأة .

4- يتعيـــن وجـــود أســـاليب قياس محاسبية ملائمة للأداء الاجتماعى سواء الداخلى أم الخارجى الذى يتميز بالتعدد والطبيعة المتغيرة ، بهدف توفير المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعى لمختلف طوائف المجتمع.

2/4/2 القياس المحاسبى للصفقات الاجتماعية

هناك اتجاهين للقياس المحاسبى للنشاط الاجتماعى هما :-

1- أن يتم قياس العوائد والتكاليف الاجتماعية من خلال نفس النظام المحاسبى المـــالى المطـــبق فـــى المنشأة مع تطويع نفس المعايير لقياس متطلبات المحاسبة الاجتماعية .

2- استقلال النظام المحاسبى الاجتماعى عن النظام المحاسبى المالى التقليدى وخلق معايير قياس جديدة للأداء الاجتماعى .

وتفضل ادبيات المراجعة الاتجاه الثانى للأسباب التالية :-

a- اختلاف مجالات ونطاق كل من المحاسبة المالية والاجتماعية .

b- عدم قابلية تطبيق عديد من معايير المحاسبة المالية على مجال القياس المحاسبى الاجتماعى .

c- اختلاف أبعاد مخرجات نظام المحاسبة الاجتماعية عن نظيرها فى المحاسبة المالية وذلك لارتباطها بأصحاب مصالح مختلفة .

2/5 إعداد التقارير المحاسبية لنتائج الأداء الاجتماعى

بمعنى إعداد تقارير تنتج معلومات عن المساهمة الاجتماعية للمنظمات تفيد فى الاستخدام الداخلى والخارجى للمنظمة ويتم ذلك بطريقتين هما :-

1- الإفصاح عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعى من خلال وسائل الصحف والمجلات والتليفزيون و غيرها من وسائل الأعلام .

2- الإفصاح عن تلك الأنشطة ذات المضمون الاجتماعى من خلال القوائم المالية وما يرتبط بها من معايير وملاحق مثل خطاب رئيس مجلس الإدارة والإدارة لحمله الأسهم أو فى تقرير منفصل يعرف بالتقرير الاجتماعى .

2/5/1 حالة الدمج بين التقارير الاجتماعية والمالية والاقتصادية

حيث يتم دمج البيانات الاجتماعية مع المالية الاقتصادية فى تقرير واحد (وأن كان لا يمنع من وجود بعض التقارير المنفصلة المتضمنة لبعض المعلومات الاجتماعية فى صورة وصفيه أو كمية) ، وتكمن فلسفة ذلك الاتجاه فى الاتى :-

- تأثير الأنشطة الاجتماعية على نتائج النشاط الاقتصادى بالفعل مباشرة أو غير مباشرة ، وبالتالى ينعكس ذلك فى القوائم المالية الاقتصادية وإلا أصبحت نتائجها مضلله .
- أن المنظمة وحده واحدة لا تتجزأ ، وبتالى فأن التقرير عن إدارتها يجب أن يتضمن كل من المعلومات الاقتصادية والاجتماعية .

ومن النماذج التى تساعد فى ذلك الاتجاه نموذج Abt المقترح فى عام 1973 إلا أن ذلك الاتجاه يعتبر منتقداً للأسباب التالية :-

- أن مبررت ذلك الاتجاه مردوذ عليها حيث لا يضر المنظمة كوحدة واحدة لا تتجزأ أن ينشر قوائمها الاجتماعية مستقلة عن قوائمها المالية التقليدية .
- أن إدماج القوائم الاجتماعية مع القوائم المالية قد يضر بقواعد الاتصال المحاسبى المتعارف عليها ، كما قد يصعب عمل المراجع الاجتماعى ويعطله ويجعل من عمله تكرار لا داعى له لعمل المراجع المالى .

2/5/2 حالة الفصل بين التقارير المالية والاجتماعية

يمكن حصر الظروف التى تعبر عن النشاط الاجتماعى ونتائجه بشكل مستقل عن النشاط الاقتصادى على النحو التالى :-

a- تقارير وقوائم وصفيه غير رقمية

وتعتبر أكثر الطرق شيوعاً حتى منتصف السبعينات وقبل ظهور تقرير جمعية المحاسبة الاجتماعية عن التكاليف الاجتماعية عام 1975 . حيث يتضمن ذلك التقرير ما يلى :-

- وصف للأنشطة الاجتماعية التى قامت بها المنشأة والتى تلتزم بها .
- لا تشتمل القائمة على قيم نقدية لتكاليف تلك الأنشطة أو العوائد الاجتماعية التى تحققت عنها .
- الاستعانة ببعض النسب المالية أو الكمية لتدعيم ذلك الأسلوب الوصفى أو الإنشائى .
- تأخذ شكل قائمة المركز المالى التقليدى المكون من أصول وخصوم لاختصار الوقت فى إلقاء الضوء على جوانب القوة والضعف لكل مجال من مجالات المسئولية الاجتماعية .

ويعتبر التقرير الاجتماعى الوصفى الذى قدمته شركة Scovill الأمريكية أحد النماذج الرائدة في ذلك المجال في عام 1972 ، كملحق للتقرير السنوي التقليدي وأطلق عليه تقرير النشاط الاجتماعي وآذى اعتمد على تضمين أربعة مجالات للمسئولية الاجتماعية هي فرص التوظف ، المساهمة في حل مشاكل البيئة ، المساهمة فى حل مشاكل المجتمع ، وحماية المستهلك .

تلي ذلك تقرير شركة Quacker Oats للأغذية عام 1973 الذى قسم مجالات المسئولية الاجتماعية إلى ثلاثة هي المسئولية تجاه العاملين ، المسئولية تجاه المجتمع ، والمسئولية تجاه البيئة .

ثم تلى ذلك تقرير شركة Atlantic Richalidd الذي قسم مجالات المسئولية الاجتماعية إلى خمسة مجالات هي المسئولية تجاه توظيف الاقليات والإعانات، المسئولية تجاه المساهمين ، المسئولية تجاه مشاكل المجتمع ، وحماية المستهلك .

يعيب تلك الطريقة الاتى :-

- الميل إلى الأسلوب الانشائى دون التعرض للنواحى الكمية التى هى أكثر فائدة من قبل الأطراف الاجتماعية المستفيدة .
- لا توفر مقياساً للمساهمة الاجتماعية الصافية الناتجة من مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية .

يعرض الشكل رقم (2/3) صورة من تقرير النشاط الاجتماعى لشركة Scovill .

b-تقرير النشاط الاجتماعى Social Action Report

يعتمد ذلك النموذج على تقسيم الأنشطة الاجتماعية إلى مجموعتين تشتمل الأولى على الأنشطة التى لها تأثيرات اجتماعية موجبة ، بينما تحتوى الثانية على الأنشطة التى لها تأثيرات اجتماعية سالبة ، ويتم عرض تلك الأنشطة فى شكل قائمة ، حيث يتضمن الجانب الأيمن أنشطة الفئة الأولى فى حين يتضمن الجانب الأخر أنشطة المجموعة الثانية .

ورغماً أن النموذج يعتمد أساساً على سرد وضعى إلا أنه قد يتضمن بعض القيم النقدية ، ولا يشترط وجود حالة توازن بين الجانبين ويسمح استخدام ذلك التقرير فى إلقاء الضوء على جوانب القوة والضعف فى كل مجال من مجالات المسئولية الاجتماعية .

شكل رقم (2/3)

تقرير النشاط الاجتماعي

يمثل التقرير محاولة غير كاملة للإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية ، وقد تم استخدام مدخل قائمة المركز المالي في العرض لعدم إمكانية تحديد قيم نقدية لكل الأنشطة التي تقوم بها الشركة، إلا أن ذلك الأسلوب يهدف إلى تحديد جوانب القوة والضعف في مجال الأنشطة الاجتماعية .

فرص العمالة	
أصول	التزامات
- أدى توسع الشركة إلى توفير حوالي 10000 فرصه عمل جديد . - تم تنفيذ برامج تدريب كان من نتيجته تشغيل عدد من المعوقين ، وعدد من العمالة المهرة خلال السنة الماضية .	- مازال التغيير في المستويات الوظيفية يؤدي إلى بعض المشاكل في عدد من فروع الشركة. - تم إغلاق أحد مراكز التدريب بعد أن بلغت نفقاته 33000 دولار بسبب توقف الحكومة عن أعانته .
2- نظم الرقابة البيئية	
- بلغت تكاليف تركيب أجهزة معالجة مياه الصرف مبلغ 35000 دولار .	- هناك بعض الرواسب الناتجة من أنابيب المياه والتخلص منها يمثل مشكلة جاري البحث عن حل لها
- تم إضافة عشرة الات لمعدات الرقابة على تلوث المياه .	- أن معدلات تلوث الهواء مازالت لا تتمشى مع المعدلات المسموح بها قانوناً ، ومن الضروري القيام ببعض التعديلات .
3-التفاعل مع المجتمع	
أصول	التزامات
- تم إنشاء عده وحدات سكنية بواسطة الجمعيات التعاونية للإسكان وقد ساهمت الشركة بمبلغ 163000 دولار . - يمثل متوسط تبرعات الشركة 1.2% من الربح قبل حساب الضرائب وتمثل تبرعات ذلك العام 8 % من العائد على المساهمين .	- برامج بناء المسكن لمحدودي الدخل غير فعالة بدرجة كافية من حيث الوقت المستنفذ والمبالغ التي تم أنفاقها .
4-خدمة المستهلكين	
أصول	التزامات
- أدت برامج الرقابة على الجودة إلى زيادة كفاءة أداء المنتج . - قام أحد فروع الشركة بإنشاء شبكة تليفونية لضمان سرعة تلبية طلبيات العملاء	- من المتوقع صدور قانون يتضمن مستويات جودة للمنتج أعلى من المستويات الحالية - لم تحقق الأساليب المستخدمة لضمان إرضاء المستهلكين عن الخدمة المقدمة إليهم النتائج المتوقعة ، حيث توجد بعض المشاكل التي يتم محاولة حلها في أقرب وقت ممكن .

ويـــتم عرض النموذج على أساس تغطية أربعة أقسام رئيسية يغطى كل مـــنها مجـــالا مـــن مجالات المسئولية الاجتماعية وهى على الترتيب فرص العمالـــة، نظم الرقابة البيئية Environmental Controls ، الارتباط بالمجتمع Community involvement وخدمة المستهلكين.

C –قوائم تركز على قياس التكاليف الاجتماعية فقط

تعتمد تلك الطريقة على إبراز المبالغ التى تم اتفاقها على الأنشطة الاجتماعية للمنظمة ، دون الإفصاح عن العوائد الاجتماعية المحققة لصعوبة قياسها .

وتعتبر قائمة النشاط الاجتماعى الاقتصادى التى اقترحها Linowers عام 1972هى أفضل مثال لذلك النوع من القوائم وتتمثل خصائص تلك الطريقة:-

- تـــم إعـــداد قائمة النشاط الاجتماعى الاقتصادى دورياً بجانب القوائم المالـــية التقليدية بهدف توفير المعلومات الاجتـــماعية التى تحتاجـــها الطوائف المستفيدة .
- يقوم بأعداد تلك القائمة مجموعة من داخل التنظيم يكون من بينهم أحد المديريـــن المتخصصـــين فى علم الاجتماع وأخر فى الصحة العامة وثالث من الاقتصاديين وعلى رأس هؤلاء محاسب ، ثم تخضع القائمة للمراجعة من قبل مراجع خارجى .
- تتضمن القائمة ثلاثة مجالات للمسئولية هى الأنشطة الخاصة بالأفراد والأنشطة الخاصة بالبيئة والأنشطة الخاصة بالمنتج .
- يشتمل كل مجال من تلك المجالات على نوعين من التكاليف الاجتماعية هـــى تكالـــيف التحســـينات (وتختص بالنفقات الاختيارية على برامج الأنشطة الاجتماعية) وتكاليف الأضرار(النفقات على الأعباء السلبية) .

تعتبر تلك الطريقة منتقدة للأسباب التالية :-

- تجاهل قيمة العوائد الاجتماعية .
- تقدم المقابلة المطلوبة للوصول إلى صافى المساهمة الاجتماعية للمنظمة .

(يعرض الشكل رقم (2/4) قائمة النشاط الاجتماعى الاقتصادى) .

قائمة تشغيل النشاط الاجتماعى الاقتصادى Socio-Economic Operating Statement

تعتمد تلك القائمة ما يعرف بنموذج Linowes على القياس النقدى لعناصر التكاليف فقط عن طريق إعداد قائمة توفر المعلومات الاجتماعية التى تحتاجها الطوائف المختلفة عن طريق إبراز نتيجة المقابلة بين العمليات ذات التأثيرات الموجبة والسالبة والمتعلقة بثلاثة مجالات للمسئولية الاجتماعية هى (a) أنشطة تتعلق بالأفراد ، (b) أنشطة خاصة بالبيئة ، (c) أنشطة خاصة بالمنتج .

ويتضمن كل مجال من تلك المجالات نوعين من التكاليف هى :-

1- التكاليف التى تنفقها المنشأة على الأنشطة الاجتماعية اختيارياً وتسمى بالتحسينات :

وهى تمثل قيمة المنافع التى يحصل عليها المستفيدين من الأنشطة الاجتماعية.

شكل (2/4)
قائمة النشاط الاجتماعى – الاقتصادى
للسنة المنتهية فى / /

البيان			
1-أنشطة تتعلق بالأفراد			
(a) تحسينات			
– برامج تدريبية للعمال المعوقين .	xx		
– تبرعات للهيئات التعليمية .	xx		
تكلفة مدرسة الحضانة الخاصة بأطفال العاملات .	xx		
اجمالى التحسينات	xx	xx	
(b) الأضرار			
التكاليف المؤهلة المرتبطة بتركيب أجهزة أمان فى الالات .		xx	
صافى التحسينات أو العجز .			xx
2-أنشطة خاصة بالبيئة			
(a) تحسينات			
– تكاليف استصلاح أراضى تستخدم فى التخلص من المخلفات .	x		
– تكاليف تركيب أجهزة الرقابة على التلوث .	x		
– تكاليف التخلص من المواد السامة .	x	xx	
(b)الأضرار			
– التكاليف المؤجلة لاعادة تشجير المنطقة المحيطة بالشركة .	xx		
– التكاليف المؤجلة لتركيب وحده تنقية المخلفات .	xx		
صافى التحسينات أو العجز .		xx	
2-الأنشطة الخاصة بالمنتج			
(a) تحسينات			
– مرتبات القائمين بأمان المنتج .	xx		
– تكلفة تعديلات على المنتج .	xx		
اجمالى التحسينات		xx	
(b) أضرار			
– تكلفة جهاز اختبار أمان المنتج لم يتم تركيبه .		xx	
صافى التحسينات أوالعجز .			
اجمالى التحسينات أو العجز الاجتماعى الاقتصادى فى السنة .			xx
يضاف			
مجموع صافى التحسينات أول المدة .			xx
الصافى الكلي الاجتماعي – الاقتصادى لأنشطة المشروع فى أخر المدة .			xx

2- التكاليف التى تم تجنبها لعدم قيام المنشأة ببعض الأنشطة الاجتماعية سواء كانت إلزامية أو اختيارية ، وطبق عليها الأعباء السلبية أو الأضرار .

ويمكـن التوصل من خلال القائمة إلى رقم صافى لكل مجال من مجالات الأنشـطة الاجتماعية والذى يطلق عليه صافى التحسينات أو صافى العجز ، ويـتم ذلـك بخصـم التكاليف التى تم تجنبها أو الأضرار من التكاليف التى تحملتها المنشأة أو التحسينات ، حيث يعبر الناتج النهائى عن الأداء الاجتماعى الكلى للمنشاة .

d – قوائم تستند على القياس النقدى للعوائد والتكاليف الاجتماعية

تتميز تلك الطريقة بأنها افضل طريقة للتقرير عن الأداء الاجتماعى محاسبياً لما يلى :-

a- تركز على تحقيق أهداف النظام المحاسبى الاجتماعى .

b- تساعد على الاستجابة لمتطلبات المراجعة الإجماعية .

c- تحقـق الوصـول إلى صافى المساهمة الاجتماعية نتيجة المقابلة بين العوائـد الاجتماعـية والتكاليف المرتبطة . بها يعتبر نموذج Abt أفضل النماذج لتلك الطريقة حيث يعتمد على قائمتين هى :-

- قائمة الدخل الاجتماعى .
- قائمة الميزانية الاجتماعية .

وقد تم توضيح عناصرهما فى صور نقدية وهما منفصلان فى ذات الوقت عن القوائم المالية التقليدية يوضح الشكلين (2/5) ، (2/6) . .

قائمة التأثير الاجتماعى Social Impact Statement

لقد اعتمدت قائمة التأثير الاجتماعى الذى أطلق عليه نموذج Estes على وجه نظر المجتمع عن نشاط المشروع ، حيث يتم الإفصاح عن كل من المنافع والتكاليف الاجتماعية ، وصافى الفائض أو العجز الاجتماعى الذى تحقق للمجتمع وليس للمشروع .

فالمنافع (السلع والخدمات) التى يوفرها المشروع للمجتمع يتم حسابها من وجهة نظر المجتمع على أساس قيمة المنافع التى حصل عليها المجتمع فعلاً ، كما تقاس التكاليف بالتضحيات التى قدمها المجتمع للمشروع أو الأضرار التى سببها المشروع للمجتمع .

وتعبر المنافع الاجتماعية عن عائد المجتمع أو بعض عناصره سواء كان اقتصاديا أو غير اقتصاديا ، وتشمل تلك المنافع كل ما قام المشروع بتوفيره للمجتمع وحصل أولم يحصل على مقابل له (وكأمثلة على ذلك السلع والخدمات التى وفرها المشروع للمجتمع ، والمرتبات والأجور المدفوعة والتبرعات للغير) .

أما التكاليف الاجتماعية فهى عبارة عن التكلفة أو التضحية أو الأضرار التى يقع عبئها على المجتمع أو أحد عناصره سواء أكانت اقتصادية أم غير اقتصادية، أى أنها تشمل التضحيات التى قدمها المجتمع للمشروع ويقوم المشروع بسداد مقابل لها مثل خدمات العاملين فى المشروع (التى يسدد مقابل لها فى صورة أجور ومرتبات) ، كما تشمل أيضاً الأضرار التى سببها المشروع للمجتمع ولم يسدد مقابل لها كما فى حالة قيام المشروع بأحداث أضرار للبيئة فى صورة تلوث للمياه أو الهواء نتيجة ممارسة المشروع للنشاط الاقتصادى .

شكل رقم (2/5)

قائمة الدخل الاجتماعى لـ "Abt"

قائمة الدخل الاجتماعى للعام المنتهى فى 2000/12/31 بالمقارنة بأرقام عام 2001	عام 2000 (بالدولار)	عام 2001 (بالدولار)
1-العوائد والتكاليف الاجتماعية فى مجال المستخدمين :		
(a) العوائد الاجتماعية للمستخدمين :		
التأمين الصحى – التأمين على الحياة- العلاج الصحى	193.560	93.492
مقدمات جبرية (ملاحظة رقم 1)	331.872	345.886
مدارس الشركة ومكافاة المدربين	1.326	6.896
مقابل الغياب – مقابل الإجازات – مقابل التجديد	304.932	207.565
خدمات التغذية – العناية بالأطفال – أماكن الانتظار	122.305	57.722
رفاهية الحياة .	84.268	61.002
اجمالى العوائد الاجتماعية للمستخدمين	1038.263	772.563
(b) التكاليف الاجتماعية للمستخدمين :		
نفقات غير اختيارية (ملاحظة رقم 2)	14.849	9.560
العمل الاضافى غير المدفوع (ملاحظة رقم 3)	882.721	654.000
عدم تكافؤ الفرص (ملاحظة رقم 4)	26.000	—
اجمالى التكاليف الاجتماعية للمستخدمين	923.570	663.560
صافى الدخل الاجتماعى للمستخدمين (أ- ب)	114.693	109.003
2-العوائد والتكاليف الاجتماعية فى مجال البيئة		
(a) العوائد الاجتماعية للبيئة :		
الضرائب المحلية المدفوعة (ملاحظة رقم 5)	71.352	38.952
تحسينات البيئة المحيطة	22.053	10.100
الضرائب المحلية على صافى العمل الخلاق	39.886	20.480
اجمالى العوائد الاجتماعية	133.291	69.532

(b)التكاليف الاجتماعية للبيئة		
الضرائب المحلية للإبادة (ملاحظة رقم 5) .	66.848	55.700
صافى الدخل الاجتماعى للبيئة (أ - ب)	66.443	13.832
-العوائد والتكاليف الاجتماعية فى مجال المجتمع بصفة عامة :		
(a) العوائد الاجتماعية للمجتمع :		
الضرائب الفيدرالية المدفوعة .	272.000	165.800
الضرائب المدفوعة للولاية (ملاحظة رقم 5) .	61.750	55.500
المساهمة فى نشر المعرفة والعلم .	17.700	14.100
الضرائب الفيدرالية وضرائب الولاية عن العمل الخلاق .	173.674	69.800
اجمالى العوائد الاجتماعية للمجتمع	525.124	305.200
(b) التكاليف الاجتماعية للمجتمع :		
خدمات الإبادة الفيدرالية (ملاحظة رقم 5) .	128.880	83.000
خدمات الإبادة للولاية (ملاحظة 5) .	46.368	31.100
اجمالى التكاليف الاجتماعية للمجتمع	175.248	114.100
صافى الدخل الاجتماعى للمجتمع (أ- ب)	349.876	191.100
صافى الدخل الاجتماعى للمستخدمين والبيئة والمجتمع	531.012	313.935

شكل رقم (2/6)

الميزانية الاجتماعية لـ "Abt"

	عام 2002 (بالدولار)	عام 2001 (بالدولار)
الأصول الاجتماعية المتاحة :		
• المستخدمين :		
المتاح خلال العام	4.166.125	2.594.390
المتاح بعد عام	12.566.700	6,368.511
الاستثمارات فى التدريب	1008.548	507.405
	17.741.373	9.470.306
(يطرح) مجمع التدريب المستنفذ	247.541	136.995
اجمالى المستخدمين كأصول	17493.832	9333.311
• التنظيم :		
استثمارات فى رأس المال الاجتماعى	2.192.685	2.192.685
أرباح محتجزة	515.684	219.136
أراضى	307.430	185.379
مبانى (بالتكلفة)	1.736.825	334.321
أجهزة (بالتكلفة)	136.638	430.178
اجمالى التنظيم كأصل	4.889.262	30.74.536
• الأبحاث :		
مشروعات	37.898	26.878
أبحاث العناية بالطفولة	6.629	6.629
مراجعة اجتماعية	18.130	12.979
• خدمات عامة مستنفذة :		
صافى الضرائب التى ستدفع (المستحقة)	160.514	90.452
اجمالى الأبحاث والخدمات العامة المستنفذة	223.171	136.938
اجمالى الأصول الاجتماعية المتاحة	22606.265	12544.785

الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية الاجتماعية :		
• المستخدمين :		
عماله مرتبطة بالعقود خلال العام	29.451	43.263
عماله مرتبطة بالعقود بعد عام	88.836	14.660
عماله مرتبطة بالنواحى الإدارية خلال عام	57.538	62.598
عماله مرتبطة بالنواحى الإدارية بعد عام	173.558	165.903
اجمالى الارتباطات بالمستخدمين	349.383	386.424
• التنظيم :		
احتياجات رأس المال العامل	1463.438	415.156
تسهيلات وأجهزة مرتبطة بالعقود والنواحى الإدارية	182.398	37.734
اجمالى ارتباطات التنظيم	1.645.863	452.890
• التزامات بيئية :		
التلوث الناتج عن النشاط العادى للمشروع	5.345	1.770
التلوث الناتج عن القوى الكهربائية	41.451	10.601
التلوث الناتج عن استخدام السيارات	20.130	10.493
اجمالى الالتزامات البيئية	99.926	22.864
اجمالى الارتباطات والتعهدات	20.62.145	862.178
• حقوق الملكية الاجتماعية :		
المقدمة من المستخدمين	17.144.490	8.946.887
المقدمة من حملة الأسهم	3.243.426	2.621.646
الناشئة عن التشغيل	156.245	114.074
اجمالى الحقوق الاجتماعية	20.544.120	11.682.607
اجمالى الارتباطات والتعهدات وحقوق الملكية الاجتماعية	22606.265	12544.785

ويلاحـــظ علـــى النموذج الذى يوضحه الشكل (2/7) والشكل (2/8) أنه يتضمن المنافع والتكاليف بكل عملية اجتماعية بشكل مستقل دون تحديد مجال المسئولية الاجتماعية الذى ينتمى إليه أى يتضمن المنافع والتكاليف الكلية من وجهـــة نظـــر المجتمع ، على سبيل المثال فأن المرتبات والأجور المدفوعة للعامليـــن تعتـــبر منافع اجتماعية ، بينما خدمات هؤلاء العاملين تمثل تضحية بالوقت والجهد من وجهة نظر المجتمع وتسجل ضمن التكاليف الاجتماعية.

ويـــتم قـــياس عناصر المنافع و التكاليف فى صورة نقدية ولن كان يوجد اخـــتلاف فى أسس التكاليف ، ويتم مقابلة لجمالى المنافع الاجتماعية باجمالى التكالـــيف الاجتماعية والفرق بينهما هو صافى الفائض أو العجز الاجتماعى الذى تحقق للمجتمع والذى يعبر عن الأداء الاجتماعى للمشروع .

2/6 إجراءات فحص الأنشطة الاجتماعية

2/6/1 أساليب الحصول على أدلة الاثبات

عـــادة مـــا يتم الفحص والاطلاع على كل ما يتعلق بالأنشطة الاجتماعية للمنشأة من مستندات أو تقارير بهدف الحصول على معلومات وافيه عن نتائج وتأثير تلك الأنشطة ، وتقييمها فى ضوء الأهداف المخططة .

ويقوم بأداء المراجعة الاجتماعية فريق عمل من الخبراء ويرأسه مراجع قـــانونى بحيـــث يتضمن ذلك الفريق كافة الكفاءات والتخصصات فى مختلف المجالات (الاقتصاد والصحة والهندسة ...) .

شكل رقم (2/7)

قائمة التأثير الاجتماعى

عن السنة المنتهية فى / /

البيان			
المنافع الاجتماعية			
- السلع والخدمات التى تم توفيرها			
- مدفوعات للعناصر الأخرى فى المجتمع	×		
- عمال مستخدمه (أجور مرتبات)	×		
- مدفوعات لموردى السلع والخدمات	×		
- ضرائب مسدده	×		
- تبرعات	×	××	
قروض للغير ومدفوعات أخرى			
- منافع إضافية مباشرة للعاملين .	×		
- خدمات أفراد ومعدات وتسهيلات أخرى .	×		
- تحسينات للبيئة .	×		
- منافع أخرى .	×	××	
اجمالى المنافع الاجتماعية			××
التكاليف الاجتماعية			
سلع وموارد أولية مشتراه .		×	
مبانى ومعدات مشتراه.		×	
تكلفة عمل وخدمات مستخدمة .		×	
خدمات عامة وتسهيلات مستخدمة .		×	
أضرار للبيئة			
تلوث المياه .	×		
ضوضاء .	×		
مخلفات .	×		
أضرار للأرض .	×		

تشويه الشكل الجمالى للبيئة .	×		
أضرار أخرى .	×	××	
مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع			
مدفوعات مقابل سلع أو خدمات تم توفيرها .	×		
زيادة رأس المال .	×		
سلف .	×		
مدفوعات أخرى تم استلامها .	×	××	
تكاليف أخرى .		×	
اجمالى التكاليف الإجمالية			××
الفائض أو العجز الاجتماعى العام .			××
الفائض أو العجز المتجمع أول المدة			××
الفائض أو العجز الاجتماعى المتجمع أخر المدة			××

شكل رقم (2/8)
تقرير عن الأداء الاجتماعى لشركة
عن السنة المنتهية فى / /

أولا : المنافع الاجتماعية :				
مبيعات السلع والخدمات للمستهلكين :-				
منافع ومزايا المجتمع .			xx	
عمال .		xx		
مزايا للعاملين .		xx		
ضرائب مسددة .		xx		
مزايا تعليمية .		xx		
توزيعات أرباح للمساهمين .		xx	xx	
ثانيا : تحسينات فى البيئة :				
إنشاء رصف طرق .		xx		
إنشاء مرافق عامة .		xx		
محاربة التلوث .		xx		
اجمالى المنافع الاجتماعية			xx	xxx
ثالثا : التكاليف الاجتماعية :				
مدفوعات للمواد المستخدمة .			xx	
خدمات بشرية مستخدمة .			xx	
إهلاك مبانى وأجهزة .			xx	
خدمات عامة مستخدمة .			xx	
أراضى مستخدمه .			xx	
راس مال مستهلك .			xx	
أضرارا على البيئة				
تلوث هواء .		xx		
تلوث مياه .		xx		
ضوضاء .		xx		
اجمالى التكاليف الإجمالية			xx	xxx
صافى الدخل الاجتماعي عن العام				xx

ويتم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة عن طريق التزام هذا الفريق بمعايير العمل الميدانى فى المراجعة ، وباستخدام الطرق والأساليب المستخدمة عـــن طريق المراجع المالى بجانب بعض الأساليب الأخرى المرتبطة بطبيعة أنشطة المراجعة الاجتماعية على النحو التالى :-

1-المعاينة والجرد :

فعـــن طريق المعاينة والمشاهدة يمكن التحقق من الوجود الفعلى للأصول المرتـــبطة بالأنشطة الاجتماعية للمنظمة على سبيل المثال أجهزة منع التلوث والضوضاء أو تلك المتعلقة بزيادة درجة أمان المنتج .

2-المصادقات والإقرارات :

حيـــث يحصـــل المراجع الاجتماعى على إقرارات كتابية من داخل أو خارج المـــنظمة حـــتى يـــتم التأكد من بعض الأمور المحاسبية أو إزالة الغموض عنها ، ويعتـــبر استخدام ذلك الأسلوب ملائماً فى مجال الأنشطة الاجتماعية المرتبطة بمنح تبرعات لبعض الهيئات الاجتماعية أو التعليمية فى البيئة المحيطة بالمنظمة.

3-الفحص المستندى أو الحسابى :

يهدف الفحص المستندى (سواء مستندات خارجية أم داخلية) إلى التأكد مـــن وجـــود مســـتندات مناسبة توثق كل عملية وتوضح توافر كافة الشروط المرتـــبطة بهـــا ، ويســـتخدم ذلك الأسلوب بشكل واضح فى مجال مراجعة الأنشطة الاجتماعية .

كمـــا تهدف المراجعة الحسابية إلى التحقق من صحة ودقة البيانات التى تتضمنها المستندات والسجلات والتقارير الاجتماعية والقوائم المالية .

4-قوائم الاستقصاء :

يــتم الحصـــول علـــى المعلومـــات الملائمـــة عن طريق استخدام قوائم الاستقصـــاء الموجهة للفئات الاجتماعية المتأثرة بالأنشطة الاجتماعية أى تلك المجموعات التى قدمت تضحيات أو حصلت على منافع و يراد تقييمها .ويتم صياغة الأسئلة الخاصة بالتكاليف والمنافع الاجتماعية على النحو التالى :-

- كم تدفع حتى يتجنب ذلك الضرر ؟ وكما تأخذ حتى تقتنع بذلك الضرر ؟
- مـــا الثمن الذى تقبل التضحية به لتسلم الشئ المراد تقييمه ؟ وما الثمن الذى تقبل أن تأخذه لتتوقف عن استلام هذا الشئ ؟

5-الفحص الفنى والانتقادى :

ويعـــتمد ذلـــك الفحـــص على مقارنة النسب الفعلية للضوضاء أو التلوث والضوضاء أو الموصفات القياسية لجودة النسب المسموح بها والمحددة قانوناً مع تحديد الانحرافات ومسبباتها واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة .

كمـــا يعـــتمد ذلك الأسلوب أيضا على استخدام المؤشرات فى تقييم كفاءة الأداء الاجتماعى فى المنظمة على النحو التالى :-

1- نســـبة عـــدد العاملين المستفيدين من برامج التدريب إلى متوسط عدد العاملين بالمنظمة .

2- نســـبة عـــدد العامليـــن المستفيدين من وسائل النقل إلى متوسط عدد العاملين بالمنظمة .

3- نسبة عدد العاملين المستفيدين من توفير وحدات سكنية إلى متوسط عدد العاملين .

4- نسبة عدد العاملين المترددين على العيادة الطبية إلى متوسط عدد العاملين بالمنظمة .

5- نسبة عدد العاملين المستفيدين من برامج الرحلات إلى متوسط عدد العاملين فى المنظمة.

6- نسبة عدد العاملين المستفيدين من توفير دار الحضانة إلى متوسط عدد العاملات بالمنظمة .

7- قيمة المنافع نتيجة أنشطة حماية البيئة مع مقارنتها بقيمة المنافع المخططة أو قيمة المنافع فى السنوات السابقة .

8- قيمة المنافع الفعلية لغير العاملين من برامج التدريب ومقارنتها بقيمة المنافع المخططة وقيمة المنافع فى السنوات السابقة .

9- المستويات الفعلية والنموذجية لمسببات تلوث الهواء والضوضاء .

10- قيمة المنافع التى تعود على المستهلكين نتيجة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة مع مقارنتها بالمنافع المخططة أو قيمة تلك المنافع فى الفترات السابقة .

11- المستويات الفعلية والنموذجية لمواصفات الجودة للمنتج .

6-المقارنات :

حيث يتم استخدام المؤشرات والاتجاهات بهدف التعرف على السلوك المتوقع فى المستقبل القريب ، واكتشاف أى انحرافات غير عادية ، ويتم ذلك عن طريق .

- المقارنة بين المحقق خلال الفترة والمستهدف أو المخطط بما يشير إلى مدى الفعالية فى تحقيق أهداف الأداء الاجتماعى .
- المقارنة بين المحقق خلال الفترة والفعلى للسنوات السابقة بما يشير إلى تطور الأداء الاجتماعى خلال الفترات المختلفة .
- المقارنة بين المحقق خلال السنة والمؤشرات المتعلقة بالصناعة ، بما يشير إلى الأداء الاجتماعى للمنظمة بالنسبة لمثيلها فى المنظمات التى تنتمى لنفس النشاط .

2/6/2 خطوات فحص الأداء الاجتماعى

a- إجراءات فحص الأداء الاجتماعى تجاه العاملين :

حيث يتم اتباع الخطوات التالية :-

1- فحص ومراجعة مبالغ الأجور والمرتبات والمكافات والحوافز والبدلات والمنح والإعانات بهدف التحقق من دفعها وسدادها المواعيد المقررة ومن أن ما يحصل عليه العاملون من أجور وما فى حكمها فى مستوى مناسب حيث يتساوى نفس الوقت مع متوسط ما يحصل عليه العاملين فى المنظمات الأخرى المماثلة .

2- فحص ومراجعة نظم إعانات الوفاة والعجز الكامل والجزئى ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية بهدف التحقق من مناسبة تلك الأنظمة ومن انتظام صرفها للعاملين المستحقين لها .

3- فحـص ومـراجعة إحصـائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنـية والمـبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف ، ومـبالغ ونظم العلاج داخل وخارج المنظمة بهدف التحقق من سلامة بيئة العمل وتوافر سبل الرعاية الطبية والصحية للعاملين .

4- فحـص ومراجعة إعداد المتدربين ونظم التدريب داخل وخارج المنظمة والمبالغ المنفقة على التدريب ، ومتوسط نصيب الفرد من تلك المبالغ .

5- فحـص ودراسـة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمنظمة ونظم الاتصال (صناديق الشكاوى والاقتراضات ، ونظم الاجتماعات الدورية..) للتحقق من توافر وسائل اتصال فعالة ذات اتجاهين بين العاملين .

6- مـراجعة تكالـيف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين وإعـداد الأفراد ونظم اختيارهم لتلك البعثات والمبالغ الخاصة بتوفير إقامـة الشعائر الدينية والمبالغ المنفقة على الندوات للتحقق من تقديم المنظمة لتلك الخدمات بشكل مناسب .

7- مـراجعة وفحـص المـبالغ التى تم إنفاقها على الرحلات المصايف والنوادى والحفلات والأنشطة الرياضية وإعداد الأفراد المستفيدين من تلـك الأنشطة ونظم الاختيار للتحقق من تقديم المنظمة لتلك الخدمات بشكل مناسب .

b – إجراءات فحص ومراجعة الأداء الاجتماعي تجاه العملاء :

يتعين اتباع الخطوات التالية :-

1- فحص ودراسة ومراجعة نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة للتحقق من مناسبة هامش الربح وعدالة الأسعار المحددة للسلع والخدمات .

2- فحص ودراسة نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات للتحقق من التزام المنظمة بتلك الضمانات وتقديمها للعملاء فى الوقت والشكل المناسب .

3- فحص شكاوى ومقترحات العملاء عن السلع أو الخدمات المقدمة ودراسة مسبباتها والاطلاع على ما اتخذته الإدارة بشأنها للتحقق من وجود الأمان الكامل عند استخدام السلع والخدمات ومن تلافيها ورضاء العملاء عموماً.

4- فحص المبالغ المنفقة على أبحاث دراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج للتحقق من بذل المنظمة للجهود اللازمة للارتقاء بمستوى السلع والخدمات وتقديمها فى تشكيلات تتناسب مع كافة الدخول والأذواق لإشباع رغبات العملاء .

5- فحص ومراجعة مبالغ الإعلان ومضمونه وبيانه للتحقق من صدقه وموضوعية وضروريته فى تنشيط المبيعات .

6- فحص ودراسة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة على عبوات تلك السلع بشكل موضوعى وصادق .

c – إجراءات فحص الأداء الاجتماعى تجاه المجتمع :

حيث يتعين اتباع الخطوات التالية :-

1- فحـص ومـراجعة مـبالغ الهيئات والتبرعات التى قدمتها المنظمة للمؤسسات التعليمية والثقافية والرياضية والاجتماعية بالمجتمع للتحقق من دعم المنظمة لتلك الهيئات .

2- فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات التى وقعت على المـنظمة كنتيجة للتخلص من نفايات ومخالفات الإنتاج بطريقة غير سـليمة أو تلويث الهواء أو الماء للتحقق من التزام المنظمة بنصوص القوانين فى المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث بكافة أشكاله .

3- دراسة وفحص برامج المنظمة وجهودها فى حل مشكلات الإسكـان

4- والانتقال للتحقق من كفاية ومناسبة الجهود المبذولة فى تلك المجالات.

5- دراسـة وفحص برامج المنظمة وجهودها فى بيان مظاهر ومسببات بعض المشكلات الاجتماعية وسبل الوقاية منها أو العلاج لها .

d- إجراءات فحص ومراجع الأداء الاجتماعى تجاه الملاك :

حيث ينبغى اتباع الخطوات التالية :-

1- إجراء كافة الاختبارات واستخدام أساليب التحليل المالى للتحقق من أن العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر كان مناسباً فى حدود العائد المناظر فى الأنشطة المماثلة .

2- فحـص سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المنظمة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات مصطنعه بالأسواق ، كما أنها لا

تدخــل فى اتفاقات سرية بهدف تضخيم معدلات عائد على الاستثمار تزيد عن المعدلات المتعارف عليها .

أما فى ظل الملكية العامة فأن المراجع يتعين عليه التحقق من أن المنظمة قــد بذلــت كافة الجهود واللازمة لتحقيق الأهداف التى رمت إليها الدولة من التدخل فى ذلك النشاط والتى أبرزها ما يلى :- .

4- فحــص ومــراجعة مدى استفادة الدولة من فائض إيرادات المنظمة ، وما توفر من عملات أجنبية لازمة لدفع خطط التنمية الاجتماعية والاقتصادية بالدولة .

5- فحص ما تضيفه المنظمة إلى الدخل القومى فى شكل ما تحصل عليه الدولة من عوائد موزعة أو ضرائب وما إلى ذلك .

6- فحــص ما تضيفه المنظمة إلى الناتج القومى للبلاد من قيمة مضافة وما توفره من فرص عمالة على المستوى القومى .

2/7 إعداد تقرير المراجعة الاجتماعية The Reporting of Social Auditing

هناك وجهتى نظر فى إعداد تقرير المراجعة الاجتماعية هما :-

1- الفصل بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الاجتماعية وبالتالى فأن لكل نظام تقاريره الخاصة به .

2- لا يوجــد فصل بين نظامى المحاسبة المالية والمحاسبة الاجتماعية وبالتالى يتم إعداد تقارير واحدة لتشمل المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية .

إلا أنــه يفضــل الرأى الأول لاختلاف تقرير المراجعة الاجتماعية عن تقرير المراجعة المالية سواء من حيث مجال الاهتمام حيث ينصب الأول على

جوانب الأداء الاجتماعى للمنظمة ، بينما يرتكز الثانى على مدى عدالة عرض القوائم المالية للمركز المالى للمنظمة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

وينبغى أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية ما يلى :-

- معلومات عن مجالات الأداء الاجتماعى الداخلى والخارجى للمنظمة .
- الإشارة إلى التأثيرات الموجبة والسالبة للأنشطة الاجتماعية .
- مـــا إذا كان يتم إعداد تقارير دورية عن طريق المنظمة عن كل من الأنشطة المسببة للتلوث والضوضاء والمستويات المسموح بها والفعلية لمواصـــفات جـــودة المنتجات ، وما إذا كان يتم الفصل بين الأنشطة الإلزامية والاختيارية .

وعمومـــاً يخـــتلف الرأى الفنى المحايد للمراجع عن نتائج عملية الفحص والمراجعة التى تقوم بها منظمة إلى أخرى حسب نوعية ذلك الأداء الاجتماعى والمتغيرات محل الفحص .

فقد يكون التقرير المرتبط بنتائج فحص ومراجعة تقييم الأداء نظيفاً (دون تحفظـــات) وفقاً لما يوضحه الشكل رقم (2/9) وقد يشتمل التقرير على بعض التحفظات والأخطاء التى يرى المراجع ضرورة إعلان الأطراف المعنية بها طبقاً لما يوضحه الشكل رقم (2/10) .

ولاشك أنه أيا كان رأى المراجع ، يتعين أن يحدد رأيه فى أربعة مجالات رئيسية بشكل واضح وقاطع هى :-

1- رأى المـــراجع عن مدى نجاح أو فشل المنظمة فى خلق حالة من الولاء والانتماء داخل نفوس العاملين تجاه المنظمة .

2- رأى المراجع عن مدى نجاح أو فشل المنظمة فى خلق حالة من الإشباع والرضا داخل نفوس العملاء عن السلع والخدمات المقدمة .

3- رأى المـــراجع عن نجاح أو فشل المنظمة فى خلق صورة ذهنية طيبة أو شخصية يقبلها الرأى العام لمجتمع المنظمة .

4- رأى المراجع عن مدى نجاح أو فشل المنظمة فى تحقيق عائد مناسب على رأس المـــال المســـتثمر فى حالة الملكية الخاصة ، أو تحقيق ما رمت إليه الدولة من أهداف عند تدخلها فى هذا النشاط (الملكية العامة).

شكل رقم (2/9)

نموذج تقرير مراجعة اجتماعية غير مقيد

راجعنا القوائم الاجتماعية لشركة .... في 12/31/ ...... والتي تعكس الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين وحماية المستهلك والرقابة على التلوث والحد من الضوضاء والتفاعل مع البيئة ، وهي تدخل تحت مجالات المسئولية الاجتماعية الثلاث التالية مجال الموارد البشرية الداخلية ، ومجال الموارد البشرية الخارجية ، ومجال البيئة المحيطة .

وقد تمت المراجعة الاجتماعية وفقاً للأصول المهنية والمعايير المتفق عليها ، وفي حدود ما قمنا به من حصر للأنشطة الاجتماعية واستفسارات واستطلاع للرأى ودراسات فنيه متخصصة ، وبالتعاون مع المنظمة التي تتبع نظام محاسبي اجتماعي مستقل ، وبعد إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالنشاط الاجتماعي ، وإجراء تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة في ضوء أساليب القياس والمعايير المتبعة في ذلك .

وفي رأينا المبني على ما تقدم بأن قائمة الدخل الاجتماعي للشركة تعطي صورة صادقة وواضحة عن نتيجة النشاط الاجتماعي ، كما أن الميزانية العمومية الاجتماعية تعكس المركز الاجتماعي للمنظمة بدقة ووضوح وذلك خلال الفترة من 1/1/ ...... حتى 12/31/ ...... فضلا عن أن نتائج تقييم الأداء الاجتماعي إيجابية وتعكس فعالية النشاط الاجتماعي بالمنظمة والتزامها بالمسئولية الاجتماعية في مختلف مجالاتها تجاه المجتمع .

توقيع المراجع الاجتماعي

....

القاهرة

التاريخ / /

شكل رقم (2/10)

نموذج تقرير مراجعة اجتماعية مقيد

راجعنا القوائم الاجتماعية الختامية لشركة............ فى 12/31/ ......
والتى تعكس الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالعاملين وحماية المستهلك والرقابة على التلوث والحد من الضوضاء والتفاعل مع البيئة ، وهى تدخل تحت مجالات المسئولية الاجتماعية الثلاث التالية :- مجال الموارد البشرية الداخلية ، ومجال الموارد البشرية الخارجية ، ومجال البيئة المحيطة .

وقد تمت المراجعة الاجتماعية وفقاً للأصول المهنية والمعايير المتفق عليها ، وفى حدود ما قمنا به من حصر للأنشطة الاجتماعية واستفسارات واستطلاع للرأى ودراسات فيه متخصصة ، وبالتعاون مع المنظمة التى تتبع نظام محاسبى اجتماعى مستقل ، وبعد إجراء الفحص والاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالنشاط الاجتماعى ، وإجراء وتقييم الأداء الاجتماعى للمنظمة فى ضوء أساليب القياس والمعايير المتبعة فى ذلك .

وباستثناء ما يلى :-

- أننا لم نتمكن من الاطلاع على الدراسات الخاصة بالرقابة على تلوث البيئة المحيطة ، نتيجة الأمطار الحمضية الناتجة عن الغازات المتصاعدة من التشغيل بالرغم من إظهار تكاليفها النقدية والعائد الاجتماعى لها فى القوائم ، وهذا يؤدى إلى إعطاء نتيجة غير صحيحة لصافى الدخل الاجتماعى والمركز الاجتماعى .
- لم تصلنا شهادات عن المؤسسات التعليمية تفيد صحة المساعدات المالية التى قدمتها المنظمة إليها ، وكذا الأصول المعادة لها من قبل المنظمة ، الأمر الذى يضخم قيمة الأصول الاجتماعية للمشروع بصورة مشكوك فيها.

وفـــى مواجهـــة ما تقدم نرى ضرورى حذف قيمة تكاليف وعوائد الدارسات المذكـــورة مـــن قائمة الدخل الاجتماعى وإظهارها تحت بند المشروعات فى جانب الأصول الاجتماعية المتاحة ، وتخفيض تلك الأصول بمقدار الجزء الذى لم تصل له شهادات تفيد صحته .

وفـــى رأيـــنا المبـــنى على ما تقدم بأن قائمة الدخل الاجتماعى للشركة تعطى صورة صادقة وواضحة عن نتيجة النشاط الاجتماعى ، كما أن الميزانية العمومية الاجتماعية تعكس المركز الاجتماعى للمنظمة بدقة ووضوح وذلك خلال الفترة من 1/1/ ...... حـــتى 12/31/ ...... فضـــلا عـــن أن نتائج تقييم الأداء الاجتماعى إيجابـــية وتعكـــس فعالـــية النشـــاط الاجـــتماعى بالمـــنظمة والتزامها بالمسئولية الاجتماعية فى مختلف مجالاتها تجاه المجتمع .

توقيع المراجع الاجتماعى

....

القاهرة

التاريخ / /

الفصل الثالث

طبيعة وتطوير المراجعات والتقرير البيئي

الفصل الثالث

طبيعة وتطوير المراجعات والتقرير البيئي

The Nature and Development of Environmental Auditing and Reporting

3/1 أهمية وحتمية المراجعة البيئية .

3/2 تعريف ومفهوم المراجعات البيئية .

3/3 تطور المراجعات البيئية .

3/4 تطوير التقرير البيئي في ضوء متطلبات المراجعة البيئية .

3/5 المراجعة البيئية في مصر .

3/1 أهمية وحتمية المراجعات البيئية

The Importance and Significance of the Environmental Audits

بصفة عامة في الوقت الذي شهدت فيه المراجعة عملية تطور تدريجي إلى مفهوم أوسع نطاقا لفحص الأداء، تم النظر إلى التطور الأخير في المراجعة البيئية على أنه استجابة للاهتمام المتزايد من جانب المنشآت للرقابة على أدائها البيئي على نحو أكثر فعالية والالتزام بمدى تباين القوانين واللوائح البيئية .

خلال السبعينات وبداية الثمانينات اتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئي ضمن مراجعات الأداء الإجماعي سواء أكان في داخل القوائم المالية وفي الإيضاحات المتممة لها أو خارجها ضمن التقارير السنوية ، ويشير ذلك إلى أن الأداء البيئي كان يتم قياسه والإفصاح عنه ضمن إطار المحاسبة الاجتماعية وكان يتم التحقق منه عن طريق أداء المراجعات الاجتماعية **Social Audits** .

إلا أنه في الثمانينات وفي التسعينات على وجه التحديد كانت البداية الحقيقية للمراجعات البيئية **Environmental Audits** .

فنتيجة لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، كما ادى تزايد الأهتمام بحماية الموارد البيئية من مختلف الأطراف التي تتعرض لها إلى وجود أهتمام متزايد لأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة البيئية في تحقيق تلك الأهداف. وقد أصبحت تستخدم عدة مصطلحات على نطاق واسع مثل مصطلح أخضر **Green** والذي يشير إلى المحافظة على البيئة أو تعبير الثورة الخضراء **Green Revolution** التى تستخدم للإشارة إلى تزايد أهتمام مختلف أفراد المجتمع بالقضايا البيئية .

ويمكـــن القـــول أن هـــناك عـــدة مسببات قد أدت إلى خلق الطلب على المراجعة البيئية وحتميتها وضروريتها والتي لعل من أبرزها ما يلي :-

1- مخاطر التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة :

تم إصدار عديد من التشريعات سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي أو المحلـــي لحمايـــة البيـــئة والحد من الأضرار التي يمكن أن تلحق بها نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة المنشآت .

فقـــد أصدرت إتفاقية مونتريال عام 1989 بغرض اتخاذ إجراءات دولية لحمايـــة البيئة نتيجة للأضرار التي حدثت في طبقة الأوزون **Ozone layer** كذلك فقـــد أعدت العديد من الدول قوانين بيئية بهدف تحقيق التنمية الإقتصادية مع المحافظة على البيئة من الأضرار المختلفة. على سبيل المثال في عام 1987 أصـــدر قـــانون لحمايـــة البيئة في ولاية نيو جيرسي يتطلب إجراء المراجعة البيئية ومعالجة الأضرار البيئية كشرط لممارسة الوحدة الإقتصادية لنشاطها أو اغلاقها أو بيعها أو نقل ملكية عقارها التجاري .

مـــن هنا كان لزاماً على المنشأة الإلتزام بتلك القوانين البيئية عن طريق تطويـــر نظـــم مراجعة بيئية للتحقق من ذلك ، وحتى يمكنها تفادي العقوبات والجـــزاءات التـــي قد تتعرض لها نتيجة لمخالفتها والتي يمكن أن تؤثر على مزاولتها لأنشطتها الإقتصادية .

فلاشـــك أن مخاطـــر التعرض للجزاءات المفروضة عن طريق القوانين البيئية أحد الدوافع الكبيرة نحو الإهتمام بالمراجعة البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية وفي مصر تم إصدار القانون 4 لسنة 94 بشأن البيئة .

2- الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة :

تشـــكل الجماعات البيئية في العديد من الدول وسيلة ضغط فعالة ومتزايدة علـــى منشـــآت الأعمال والحكومات بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مخـــتلف الأضرار التي قد تتعرض لها . ومن أمثلة تلك الجماعات جماعات حمايـــة البيـــئة واحـــزاب الخضر وجماعات أصدقاء البيئة ، ولاشك أن لتلك الجهات تأثيرات هامة تخلق الطلب على خدمات المراجعة البيئية .

علـــى سبيل المثال تمارس وكالة حماية البيئة الأمريكية منذ أنشائها عام 1978 دوراً فعالاً في وضع قوانين وسياسات وبرامج على المستوى الفيدرالي لحمايـــة البيئة ومعالجة مشكلات التلوث الحالية ومحاولة الوقاية من الأضرار المستقبلية .

وتساهم تلك الجماعات البيئية في توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين إلى المنشـــآت التـــي تسبب أضرار للبيئة ، وحث المستهلكين على عدم التعامل معها واستخدام المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة وزيادة أقبالهم عليها ويطلق على تلـــك المنـــتجات عديـــد من المصطلحات مثل المنتجات الخضراء أو المنتجات الصـــديقة للبيئة Green or ethical and Environmental friendly products، والمســـاعدة في إقامة الدعاوي القضائية في الحالات التي تتطلب ذلك، فضلاً عن الـــتعاون مـــع الوحـــدات الإقتصادية في تنفيذ أبحاث مشتركة لمعالجة التأثيرات السالبة المترتبة على أنشطتها .

3- زيادة الوعي البيئي للمستهلكين والمستثمرين والمؤسسات المالية والموردين

فلاشـــك أن تـــزايد الوعي البيئي للمستهلكين الذي يتمثل في شرائهم للمنتجات الصـــديقة للبيـــئة والتي لا تسبب أضرار للبيئة من العوامل الأساسية التي أدت إلى أهتمام المنشآت بالقضايا البيئية، وحتى لا نتعرض لمخاطر فقد حصصها التسويقية

كذلـــك فهـــناك ضـــغوط مـــتزايدة من جانب المستثمرين للحصول على معلومات عن الأداء البيئي للمنشآت بجانب معلومات الأداء المالي والإقتصادي لها، حيث أن الممارسة البيئية قد تؤدي إلى زيادة الإلتزامات والمخاطر البيئية ممـــا يـــؤدي إلى تخفيض الأرباح التي تحققها نتيجة للتأثيرات البيئية السالبة لأنشطتها .

كذلـــك فإن المؤسسات المالية بالبنوك ومؤسسات منح الإئتمان تحتاج إلى مـــراجعة المعلومـــات البيئية لتقييم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائـــتمان للمنشآت والوحدات الإقتصادية حتى لا تتعرض لمخاطر منح ائتمان مقـــابل ضـــمانات لها تأثيرات بيئية سالبة (مثل منح ائتمان بضمان عقارات ملوثة) . من هنا تطلب تلك المؤسسات من المنشآت التي تطلب الحصول على قـــروض أن تقدم معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية ومدى التأثـــير البيئي على الأرباح والألتزامات البيئية المحتملة ومدى مقدرة المنشأة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق تنفيذ طالبي الائتمان مراجعة بيئية عن طريق طرف ثالث .

كمـــا أن هـــناك طلب متزايد من جانب مستخدمي القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الإقتصادية، كذلك فإن العديد من الجهات الحكومية والوحدات الإقتصادية تطلب من مورديها قبل التعامل معهم تقديم تقارير معتمدة بواسطة مراجعين أو فاحصين مستقلين عن فعالية نظم الإدارة البيئية المطبقة بها .

4- حتمــية تبني مؤسسات الأعمال المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية وأيزو 14000 :

تــزايد اتجــاه مؤسسات الأعمال في جميع أنحاء العالم قاطبة على تطبيق المواصفات العالمية لنظم الإدارة البيئية والأيزو 14000 سواء الدول المتقدمة أو النامــية كنتيجة حتمية لأنتشار ظاهرة عدم وجود حواجز تجارية وجمركية (الجات) .

ويقصــد بالأيزو 14000 مجموعة المعايير القياسية التي وضعت من قبل المنظمة العالمية للمواصفات والمقاييس بجنييف ، فسلسلة الأيزو 14000 هي مجموعــة مــن نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطوير والتحســين فــي نظــام حماية البيئة مع عمل توازن مع احتياجات المؤسسة الأقتصادية، ويعمل نظام الإدارة البيئية على تشجيع تلك المؤسسات للأخذ في الأعتبار التطور واستخدام التكنولوجيا الحديثة .

وقــد وضعت الأيزو مجموعة من عشرين معياراً في مجال الإدارة البيئية، وفيما يتعلق بالمراجعة البيئية فقد تضمنت ثلاثة معايير يتعين تطبيقها هي:-

1- أيزو 14011-1 إرشادات للمراجعة البيئية وإجراءات مراجعة الجزء الأول: مراجعة أنظمة الإدارة البيئية .

Auditing of Environmental Management systems (EMS)

2- أيزو 14011-2 إرشادات للمراجعة البيئية: إجراءات مراجعة الجزء الثاني: مراجعات الإلتزام **Compliance Audits** .

3- أيزو 14011-3 إرشادات للمراجعة البيئية وإجراءات مراجعة الجزء الثالث:مراجعة القوائم البيئية **Audit of Environmental statement**.

بالإضـــافة لذلـــك فقد تضمنت أيزو 14000 مطلب ضروري للمؤسسات الإقتصـــادية يتمثل في ضرورة الإحتفاظ ببرامج واجراءات مراجعات أنظمة الإدارة البيئية (EMS)، إن الهدف من مراجعة أي من تلك الأنظمة هو تحديد ما إذا كانت أنظمة الإدارة البيئية للمؤسسة تتطابق مع مواصفات أيزو 14000 وعما إذا كان يتم تطبيقها والحفاظ عليها على النحو الصحيح .

5- إصـــدار إيضاحات معايير وممارسات جديدة للمراجعة تتعلق بالمراجعة البيئية :

تعتـــبر البيئة أحد المجالات بالغة الأهمية لقطاعات الأعمال على مستوى العـــالم أجمع ، لأن العديد منها يعتمد على استغلال البيئة نتيجة الحصول على المـــواد الخـــام (تعدين ، بترول . .) وقد تضر بعض تلك الصناعات بالبيئة كنتـــيجة لعملـــيات وأنشطة تلك المنشآت (حيث قد يضر التصنيع بالهواء أو المـــوارد المائـــية) ، ونتـــيجة لأهمية البيئة أصبحت الحاجة ماسة إلى وجود إرشادات وقد تعتبر مرشدة للمراجعين عند دراسة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية .

فقـــد أصدر الأتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 بعـــنوان دراســـة القوانيـــن واللوائح التي يجب مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية، كذلك فقد تم إصدار إيضاح ممارسات المراجعة الدولية رقم (1010) بعنوان مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية .

Consideration of Environmental matters in The Audit of financial statements

حيـــث اهتمـــت تلك المعايير الدولية وأيضاحاتها بأهمية دراسة القوانين واللوائح البيئية ذات الصلة، وحتمية الحصول على أطلاع كاف على مسارات

العمل المرتبطة بالأمور البيئية ذات الصلة وتقييم المخاطر البيئية، واجراءات التحقق الأساسية لاكتشاف أية تحريفات جوهرية مضللة للقوائم المالية نتيجة للأمور البيئية، ودراسة عمل الأخرين والحصول على اقرارات الإدارة وآثار تلك الأمور البيئية على إعداد تقارير المراجعة .

6- إصدار العديد من معايير المحاسبة وايضاحاتها عن أثر التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الأقتصادية على إعداد القوائم المالية :

فقد ترتب على أنشطة المؤسسات الأقتصادية تكاليف وإلتزامات بيئية، مما يؤثر على إعداد القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . وكأمثلة على ذلك ما يلي :-

- القياس والإفصاح والتقرير عن المصروفات البيئية الجارية – وهي تلك التي تحمل على القدرة المحاسبية الحالية والتي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة .
- القياس والإفصاح والتقرير عن المصروفات البيئية التي تخص فترة أو فترات سابقة .
- رسملة التكاليف التي يترتب عليها منافع اقتصادية مستقبلية أو تكون قابلة للأسترداد من المنافع الأقتصادية المتوقعة مستقبلاً .
- التكاليف البيئية المستقبلية والتي تكون ذات صلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي أو ذات صلة بإحداث أو عمليات مستقبلية .

وفي سبيل ذلك تم إصدار معيار المحاسبة الدولي بعنوان المحاسبة عن الإلتزامات المحتملة، ومعيار المحاسبة عن المحاسبة والإفصاح عن الأحداث

اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي ركزت على القياس والإفصاح عن التقرير عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الأقتصادية على إعداد القوائم المالية لها.

فلاشك أن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الأقتصادية قد تطلبت تطوير معايـــير للقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بأنشطة المنشآت الأقتصـــادية، ويؤثر ذلك بطبيعة الأمر على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة القوائم المالية .

7- مشاكل التلوث البيئي وآثارها :

تعتـــبر مشـــكلة التلوث البيئي من أبرز المتغيرات التي أدت إلى الأهتمام بالمراجعة البيئية ، ولعل أبرز تلك المشاكل ما يلي :-

a- مشاكل تلوث الأراضي (نتيجة تجريف التربة وإلقاء المخلفات الصناعية في الأراضي) .

b- مشاكل تلوث الهواء (نتيجة تسرب الغازات الضارة والأبخرة في الهواء بسبب تنامي المشروعات الصناعية التي تستخدم الوقود بكافة أنواعه) .

c- مشـــاكل تلـــوث الغـــذاء (نتيجة استخدام المبيدات الزراعية والحشرية وزيادة النشاط الأشعاعي في بعض المناطق) .

d- مشاكل تلوث المياه (نتيجة إلقاء المخلفات بأنواعها في المسطحات المائية).

e- مشاكل أخرى ناجمة من زيادة الضوضاء وتشويه جمال الطبيعة) .

8- الحاجة إلى ممارسة جيدة للمسئولية البيئية وإدارة الجودة الشاملة :

إن قضـــية حماية البيئة من أبرز القضايا التي تحظى بأهتمام كافة وسائل الإعلام والأطراف وكافة المؤسسات ، وأصبحت منشآت الأعمال على إدراك بأن مسئوليتها لا تقتصر على تحقيق عوائد أقتصادية من إنتاج السلع أو تقديم الخدمات بل أصبحت تمتد إلى حماية البيئة التي تعمل في إطارها .

ولاشك أن تركيز المنشآت على الجوانب المختلفة لجودة المنشأة أدى إلى التركـيز علـى جـودة الأداء البيئي لذلك أعطت برامج إدارة الجودة الشاملة اهـتماماً وعناية بالآثار البيئية لأنشطة المنشأة ولتحقيق ذلك يتعين وجود نظم إدارية تحكم برامج ومعايير الجودة .

9- التنظيمات العملية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة :

هـناك اتجـاه متزايد من التنظيمات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى ضرورة الأفصاح عن الأداء البيئي بشكل غير اختياري .

وقـد اعترف مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة تداول الأوراق المالية فـي الولايـات المـتحدة الامريكية بأهمية القياس والأعتراف والأفصاح عن الألـتزامات المحـتملة الـناتجة عن القوانين البيئية، وتحديد التكاليف البيئية باعتبارها عبئاً تحميلياً على المنشأة مع حتمية الأفصاح عن الأداء البيئي .

3/2 تعريف ومفهوم المراجعات البيئية

The Definition of Environmental Audits

هـناك تشويش وارتباك ملحوظ في مجال المراجعة البيئية والتقرير عنها بشأن معـنى عديـد مـن الاصطلاحات . على سبيل المثال بعض المعلقين يستخدمون اصطلاح التقرير البيئي **Environmental Reporting** للإشارة إلى التقرير عن أداء الشركة بالارتباط بعوامل بيئية معينة **Certain Environmental Factors** ، ويستخدمون آخرون ذلك الاصطلاح ليتضمن أداء الشركة للأنشطة الاجتماعية **Social** (وأيضا في بعض الحالات الأنشطة الاقتصادية) بالإضافة إلى الأمور البيئية **Environmental Matters** . وقـد أكـدت **Lightbody** في تقريرها عام 2000 على وجود تشويش مماثل بخصوص اصطلاح المراجعة البيئية **Environmental Audit** حيث أوضحت في ذلك التقرير ما يلي :-

" يـتم اسـتخدام اصـطلاح المراجعة البيئية في الوقت الحالي سواء في الممارسة الواقعية أو الأدبيات النظرية للإشارة إلى المدى الواسع من عمليات التقييمات والفحوصات البيئية Environmental Assessments and Reviews ، علـى سـبيل المـثال ففي أحد الدراسات الحديثة التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسـبين International Federation of Accountants (IFAC) والاتحاد الأسترالي للبحوث المحاسبية Australian Accounting Research Federation تم الإشارة إلى المراجعات البيئية على أنها تتضمن :-

1- تقييمات Assessments تلوث الموقع Site Contamination .

2- تقييمات Assessments الأثر البيئي Environmental Impact للاستثمارات المخططة .

3- المراجعات القانونية البيئية Environmental Due Diligence Audits أو المراجعات السابقة للحيازة أو الاقتناء Pre-Acquisition Audits .

4- مراجعة تقارير الأداء البيئي للشركة Audit of Corporate Environmental Performance Reports .

5- مراجعة التزام المنشأة Audit of the Entity's Compliance بالقوانين والتشريعات البيئية .

أن فحص تلك الأنواع المختلفة للمراجعات تكشف عن أن معظمها تعتبر مراجعات داخلـية Internal Audits أو المراجعات المؤداة لأغراض مجلس الإدارة أو المديرين المسئولين بالشركة ، ومع ذلك فإن الاصطلاح أيضا يتضمن مراجعة تقارير الأداء البيئي للشركة Audit of Corporate Environmental Performance Reports وهو مماثل في الطبيعة لمراجعة القوائم المالية الخارجية External Financial Statement Audit .

يوضـح الشـكل رقم (3/1) تعريفات للمصطلحات المرتبطة بالمراجعة والتقرير البيئي .

شكل رقم (3/1)

تعريفات المصطلحات المرتبطة بالمراجعة والتقرير البيئي

المصطلح	التعريف
1- البيئة . Environment	هي المحيط البيئي الذي تعمل فيه المنشأة شاملا الهواء والماء والأرض والموارد الطبيعية والبشر والعلاقات المتداخلة بينهم .
2- السياسة البيئية . Environmental Policy	هي مقاصد ومبادئ المنظمة المرتبطة بالأداء البيئي الشامل والتي توفر إطار عام للتصرف ووضع الأهداف والمتطلبات البيئية .
3- الهدف البيئي العام . Environmental Objective	الهدف البيئي العام الناشئ من السياسة البيئية والتي تضعها المنظمة ذاتها لتحقيقه وعاءه ما يكون كميا ما أمكن .
4- المتطلب البيئي . Environmental Target	هو متطلب الأداء التفصيلي المحدد كميا والذي يعتبر واجب التطبيق لكافة أو أجزاء المنظمة . وهو ينشأ من الأهداف البيئية والاحتياجات التي يتم وضعها والوفاء بها لتحقيق تلك الأهداف .
5- الأداء البيئي . Environmental Performance	نتائج إدارة المنظمة لجوانبها البيئية والتي تعنى التفاعل المحتمل لأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها مع البيئة .
6- المظهر البيئي . Environmental Aspect	أحد عناصر أنشطة المنظمة أو منتجاتها أو خدماتها التي يمكن أن تتفاعل مع البيئة .
7- الأثر البيئي . Environmental Impact	أي تغير على البيئة سواء ما إذا كان معاكس أو ذو فائدة أو كوحدة واحدة أم جزئي وهو ينشأ من أنشطة أو منتجات أو خدمات المنظمة .
8- نظام الإدارة البيئية . Environmental Management Systems (EMS)	يمثل جزء من نظام الإدارة الشاملة للمنظمة الذي يتضمن الهيكل التنظيمي وتخطيط الأنشطة والمسئوليات والممارسات والإجراءات والعمليات والموارد التي تتعلق بتطوير وتطبيق وتحقيق وفحص وصيانة السياسة البيئية .
9- المراجعة البيئية . Environmental Audit	هي التقييم المنهجي الموثق الدوري والموضوعي لنظام الإدارة البيئية للمنظمة والأداء البيئي وتوصيل نتائج العملية الى مجلس إدارة المنظمة . ويتم أداء ذلك التقييم بهدف :- 1- تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمنظمة مع المعايير المقررة عن طريق مجلس إدارة المنظمة . 2- تقييم الالتزام بالسياسة البيئية للمنظمة وتحقيق أهدافها ومتطلباتها البيئية . 3- تسهيل أجزاء التحسين في الأداء البيئي للمنظمة .

10- المراجع البيئي الداخلي. Internal Environmental Auditor	أحد الأفراد أو فريق من المراجعين سواء الداخليين أو الخارجيين للمنظمة الذي يعمل لصالح مجلس إدارة المنظمة . أن ذلك الفرد أو الفريق يمتلك سواء فرديا أو جماعيا الكفاية المطلوبة لأداء المراجعة البيئية ويتعين أن يكون حيادي ومستقل بشكل كافي عن الأنشطة محل المراجعة من أجل القيام بإصدار حكم موضوعي .
11- الاستدامة . Sustainability	مفهوم الوفاء باحتياجات الجيل الحالي بدون التوافق مع مقدرة الأجيال المستقبلية للوفاء باحتياجاتهم الخاصة . وهى تتضمن عوامل بيئية واجتماعية واقتصادية . ويتكون تقرير الاستدامة من إفصاحات عن الأداء المتواصل للمنظمة .
12- التقرير البيئي . Environmental Report	تقرير للمنظمة يتعامل مع البعد البيئي للاستدامة .
13- الاقتصادي . Economic	أحد أبعاد الاستدامة التي تتعامل مع الآثار الاقتصادية للمنظمة ، بعبارة أخرى آثار أنشطة ومنتجات وخدمات المنظمة على الاقتصاد أو الاقتصاديات التي تعمل فيها .
14- الاجتماعي .Social	أحد أبعاد الاستدامة التي ترتبط بالآثار الانسانية للمنظمة ، وهى تتضمن الظروف البشرية للمنظمة والارتباط بالمجتمع .
15- خدمة التأكيد أو ارتباط التحقق . Assurance or Verification Engagement	هو ذلك الارتباط المصمم لتوفير تأكيد بشأن ومن ثم تعزيز مصداقية المعلومات التي يتم توفيرها للأطراف الخارجية عن طريق مجلس إدارة المنظمة .

مــن الأهمــية بمكان استعراض التعريفات والمفاهيم المختلفة للمراجعات البيئية على النحو التالي :

a) تعريف لجنة الأتحاد الأوربي

The commission of the European communities

تبنــت تلك اللجنة برنامج للإدارة والمراجعة **ELO-Management and Audit scheme** أقر حتمية قيام المنشآت عمل مراجعة بيئية ونشر نتائجها في صورة قائمة بيئية يتم التصديق عليها عن طريق مراجعين معتمدين، وتضمن ذلك البرنامج تعريف المراجعة البيئية على أنها عبارة عن :-

"عملــية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البــيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها. وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة " .

b) تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية

U.S. Environmental protection Agency

تم تعريف المراجعة البيئية بانها عبارة عن :-

" فحــص انــتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المنشأة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها " .

c) تعريف الغرفة الدولية التجارية

International Chamber of Commerce (ICC)

عرفت غرفة التجارة الدولية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن :-

" أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظلم الإدارة البيئية ،ومدى إهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابة

الإدارة على الأنشطة البيئية ،ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية " .

d- تعريفات مجمع المراجعين الداخليين Institute of Internal Audits (IIA)

عـــرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن :-

"هي جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المنشـــأة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمنشأة كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية التشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية" .

e-تعريف معهد المعايير البريطانية British Standards Institution (BSI)

تم تعريف المراجعة البيئية بأنها عبارة عن :-

"تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة " .

ممـــا سبق يتضح أنه لا يوجد من اتفاق عام على مفهوم محدد للمراجعة البيئية إلا أنه يلاحظ أن معظم تلك التعريفات قد ركزت على ما يلي :-

1- أن المـــراجعة البيئـــية عـــبارة عـــن عملية فحص انتقادي منظم وموثق وموضـــوعي . فالمراجعة البيئية مثل أي عملية مراجعة تتسم بأنها فحص انتقادي موضوعي .

2- إن المراجعة البيئية كعملية موضوعية يتم أدائها بصفة دورية عن طريق المنشـــأة ذاتهـــا أو عـــن طـــريق جهة مستقلة . من هنا يمكن القول بأن المراجعة البيئية ليست دائما عملية تقييم ذاتية حيث أنها قد تنفذ عن طريق أفراد متخصصين من خارج المنشأة .

3- إن المراجعة البيئية يتم القيام بها بهدف :-

a- التأكد من الالتزام بنظم الإدارة البيئية .

b- التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم البيئية يمكن الاعتماد عليها، وتفصح عن كافة القضايا البيئية .

c- تحديد مدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومن أنه كافياً و ملائماً للوفاء بالمتطلبات القانونية وسياسات المنشأة .

d- التأكد من رقابة إدارة المنشأة على الأنشطة البيئية ومن مدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية ، والوفاء بمتطلبات التشريعات البيئية والسياسات الداخلية .

إلا أنه في الجهة المقابلة فإن تلك المفاهيم قد افتقدت بعض عناصر مفهوم المراجعة البيئية ، بالإضافة إلى أنها قد تضمنت عدد من التناقضات الأساسية على النحو التالي :-

a-يشير تعريف الغرفة الدولية للتجارة أو لجنة الاتحاد الأوربي إلى أن المراجعة البيئية عبارة عن أداة إدارية أي أنها أداة داخلية لاستخدام الشركة فقط وليس للنشر أو الإفصاح العام عنها كتدبير وقائي، إلا أنه يتضح من الناحية الأخرى أنه يجب أن يتم إرساء المراجعة البيئية كأداة ذات مصداقية في عقل الجمهور والرأي العام ، ويتطلب ذلك شفافية سواء للهدف أو المعلومات التي تتضمنها وهذا لن يتأتى إلا عن طريق نشر تقارير المراجعة البيئية ، إلا أنه من ناحية أخرى فإن الحصول على تقييم كامل وصريح للأداء البيئي لمنشآت الأعمال قد يثير عدد من اعتبارات الخصوصية والسرية خلال عملية المراجعة .

b-أن التعريفات السابقة لم تحدد بدقة مجال ونطاق الجوانب البيئية التي يمكن أن تخضع للمراجعة .

وتجدر الإشارة إلى أن المراجعة البيئية تعد بمثابة مظلة تندرج تحت لوائها عديد من مختلف العمليات البعض منها يندرج تحت خصائص المراجعة والبعض الأخرى لا تتسم بتلك الصفات ، حيث تم تحديد أحد عشر من أنواع المراجعة البيئية يمكن تحديدها على النحو التالي :-

1-مراجعات الأنشطة **Activities Audit** .

2-مراجعات المشاركة **Associate Audit** .

3-مراجعة الإلتزام بالقوانين البيئية **Environmental compliance Audit** .

4-مراجعة نظم الإدارة البيئية **Environmental management systems** .

5-مراجعة الطاقة **Energy Audit** .

6-مراجعة القضايا **Issues Audit** .

7-مراجعة الصحة والسلامة الوظيفية **Health and safety Audit** .

8-مراجعة أمن العمليات **Process safety Audit** .

9-مراجعة المواقع **Sites Audit** .

10-المقاولات والمورد والعميل **Supplier, customer and contractor Audit**.

11-مراجعة المخلفات [1] **Waste Audit** .

بالإضافة إلى ذلك قد تكون من اهتمامات المراجعة البيئية إجراء مراجعة الالتزام بالتأمين ، ومراجعة نقل الملكية أو مراجعة ما قبل الشراء أو الاندماج

---

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، مستقبل المراجعة في القرن (21) - قراءات وتطلعات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.

أو مـــراجعة التحويل Pre-Acquisition Audit or Due Diligence Audit or Transfer Audit فكافة تلك العمليات تتصل بشكل مباشر بالمسائل البيئية، ولا يمكن استثناء أي نوع من أنواع المراجعة السابقة أو تفضيل أحدهما على الأخر.

c- لم تنص التعريفات السابقة للمراجعة البيئية صراحة على التقرير عن نتائج تلك المراجعة للأطراف المعنية وبصفة خاصة الأطراف الخارجية.

" تعريف الجهاز المركزي للمحاسبات بوجه عام فقد جاء تعريف الجهاز المركزي للمحاسبات المقدم ضمن ورقة العمل المصرية في مؤتمر الانتوساى الخامس عشر ملائماً وشاملاً للعناصر المختلفة التي يتعين أن يتضمنها تعريف المراجعة البيئية، حيث عرف المراجعة البيئية بأنها "المنهج الخاص بمراجعة السياســات والبرامج والأنشطة البيئية الذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة كفاءة واقتصاد وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الإلتزام الفعلــي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محــل المراجعة، والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي في صحة ودقــة البــيانات الخاصـــة بها ومدى الكفاءة والإقتصاد والفاعلية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وإعداد تقرير بذلك "..

ويتضـــح أن ذلك التعريف قد تضمن عناصر عملية المراجعة البيئية على النحو التالي :-

1-تحديد طبيعة عملية المراجعة البيئية بأنها منهج .

2-تتضـــمن مـــراجعة السياســـات والبرامج والأنشطة البيئية ، وبالتالي فإن المراجعة البيئية تشمل :-

- مراجعة مالية .

- مراجعة الكفاءة والاقتصاد والفعالية .
- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المرتبطة .

3- تحديد الهدف من المراجعة البيئية على النحو التالي :-

- التأكد من سلامة التصرفات المالية .
- إبداء الرأي في صحة ودقة البيانات ذات الصلة .
- إبـــداء الرأي عن مدى الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية .

4- الـــنص صـــرحة علـــى ضــــرورة إعداد تقرير بنتائج المراجعة البيئية وتوصيلها إلى الأطراف المعنية .

إلا أن ذلك التعريف قد تجاهل عديد من الأمور التي لعل من أبرزها ما يلي:-

a- عدم تحديد الجهات التي تقوم بأداء المراجعة البيئية وتحديد ما إذا كانت داخلـــية أم خارجية ، وما إذا كان يتم تنفيذ تلك العملية عن طريق قسم المـــراجعة الداخلـــية ، أم المـــراجع الداخلي ، أم فريق عمل داخلي أم خارجـــي يتضمن عديد من المعارف والخبرات ويتوافر لديه المهارات الكافية لأداء المراجعة البيئية .

b- عدم تحديد توقيت أداء المراجعة البيئية وما إذا كان يتم أدائها بصورة دورية متكررة وبشكل إلزامي سنوي أم يتم أدائها حسب الطلب وبشكل إختياري .

c- عدم تحديد الأطراف المستفيدة من أداء المراجعة البيئية ، وما إذا كان الطـــرف المستفيد هي الإدارة وللاستخدام الداخلي فحسب ، أم تتطلبها جهـــات خارجية مثل الهيئات والسلطات القانونية والرقابة أم مستخدمي

المعلومـــات المالـــية مـــن الطرف الثالث (سواء مستثمرين حاليين أو مرتقبين أم البنوك والمقرضين وما إلى ذلك) .

تأسيسا على ما تقدم فمن وجهة نظر الكاتب أن هناك حاجة لإلقاء الضوء علـــى أهمية التمييز بين كل من مفهوم المراجعة البيئية Environmental Audit والأداء والتقرير البيئي Environmental Performance and Reporting .

(a) المراجعة البيئية Environmental Audit

تخـــتص المراجعة البيئية بنظام الإدارة البيئة للمنظمة Organization's Environmental Management System (EMS) ونواتجـــه في ضوء الأداء البيئـــي Environmental Performance والـــذي يتم أدائه لأغراض داخلية لـــلإدارة Internal Management Purposes ولأغراض التكليف كما تتعلق بمهـــام الـــتحقق verification والتي تختص بالتحقق والتقرير عن المعلومات الخاصة بالأداء البيئي للمنظمة لأطراف خارج المنظمة .

(b) الأداء والتقرير البيئي للمنظمة والأداء والتقرير عن استدامتها

An Organization's Environmental Performance and its Snstainability Performance and Reporting

ويعنى الأداء البيئي للمنظمة والتقرير عنه بالارتباط بالعوامل البيئية والاجتماعية والاقتصادية .

أن تلك الخصائص المميزة تنشأ من وتعكس تطور ما يشار اليه بالمراجعة والتقرير البيئي Environmental Auditing and Reporting وهو الموضوع محل الدراسة .

3/3 تطور المراجعات البيئية Development of Environmental Audits

أن المراجعة البيئية ليست جديدة أو حديثة ، ففي عام 1991 أشارت غرفة التجارة الدولية International Chamber of Commerce (ICC) أن أحد مكاتب الاستشارات في الولايات المتحدة الأمريكية المتخصصة في القضايا البيئية قد قامت بأداء مراجعات بيئية حول العالم منذ عام 1920 ، وعلى الرغم من ذلك فإن الاهتمام بالمراجعات البيئية ظل بسيطا حتى عام 1980 ، حيث أنها منذ ذلك الحين وحتى الوقت الحالي قد أصبحت شائعة الاستخدام في الشركات الرئيسية (لاسيما تلك التي تعمل في مجال القطاعات الاستخراجية والصناعية والكيماوية) في دول العالم الصناعي ، وقد أضطرد نموها بشكل سريع أثناء العقدين السابقين التي صاحبهما معا كوارث وتشريعات بيئية .

فمنذ السبعينات سببت تلك الكوارث إضرار جسيمة للبشر والبيئة والممتلكات على سبيل المثال :-

- انتشار ثاني أكسيد الكربون في الهواء عن طريق أحد المصانع الكيماوية في إيطاليا في عام 1976 حيث الحق بحوالي 250 فرد أضرار جسيمة متضمنا عديد من السيدات الحوامل .
- تناثر وسقوط مقدار ضخم من البترول في القناة الإنجليزية في عام 1978 عندما أنشق مستودع ضخم إلى نصفين ، وقد قتل كثير من الأحياء المائية في البحر ، كذلك فقد تلوثت السواحل الفرنسية بشدة .
- تسرب أطنان من سموم الجاز من أحد المصانع في الهند في عام 1984 ، حيث توفى حوالي 3800 شخص كنتيجة للأنبعاثات الناتجة .

- انتشار مواد إشعاعية فعالة داخل الجو من محطة قوى نووية في تشير نوبيل بأوكرانيا عام 1986 ، بخلاف 32 حالة وفاة نووية فإن عديد من آلاف المرضى المصابين بالطاقة الإشعاعية ، ويتوقع حدوث الآلاف من حالات الوفاة بالسرطان في الأجل الطويل .
- تناثر أطنان من الزيت الخام من أحد المستودعات الكبيرة عندما جنحت أحد السفن واصطدمت مع سلسلة من الصخور في سطح الماء في جنوب ألاسكا في عام 1989 . وقد كان لذلك التسرب آثار في منتهى الخطورة على الكائنات الحية البحرية وبيئتها المحيطة .

أن كوارث مثل تلك السابق الإشارة إليها قد سببت صيحات عنيفة من الاحتجاج العالمي ، وتطلبت أن يتم تنظيم أنشطة الشركة وإخضاعها للرقابة التشريعية ، بحيث تكون المنظمات مسئولة عن الأضرار البيئية التي تقوم بأحداثها عن طريق إلزامهم بتحمل عقوبات مالية شديدة بالإضافة إلى عديد من العقوبات الأخرى .

وربما منذ منتصف السبعينات ونتيجة للتقرير عن تلك الكوارث البيئية أصبحت الشعوب المتقدمة أو الصناعية على علم كاف بالأضرار التي يمكن أن تسببها المشروعات (وكذلك الأفراد) إلى البيئة ومدى الحاجة إلى تطبيق ضوابط وقائية مانعة . وقد استجابت الحكومات (أولا في الولايات الأمريكية ثم تبعها بعد ذلك بسرعة المملكة المتحدة وأوروبا الغربية واستراليا ونيوزيلندا وكذلك أماكن أخرى ، إلى المخاوف والضغوط المجتمعية التي يتم ممارستها عن طريق الأنشطة البيئية ، وقد أدخلت الحكومة عديد من القوانين والتشريعات المصممة لحماية كافة مظاهر البيئة . أن مثل تلك القوانين

والتشـــريعات قد كان لها أثر جوهري رئيسي على المشروعات وكيفية إدارة أنشطتها . وقد تم توضيح ذلك في عام 1992 بالنص على ما يلي :-

" تعمل المنشآت في الولايات المتحدة الأمريكية وتخضع الآن لعدد متزايد مـــن القوانيـــن والتشريعات البيئية ، وكنتيجة لذلك فإن تلك المنشآت قد تكون مسئولة عن تكاليف والتزامات التطهير الأساسية إذا لم تقم بالتصرف على نحو ملائم في فاقد النفايات الخطرة . وقد يكونوا مسئولين أيضا عن المطالبات عن الإضرار الشخصية من العاملين والعملاء إذا كان هناك مشاكل تلوث في مكان العمـــل أو ترتـــبط بمنـــتجاتها . أن تلـــك المخاوف تتعلق ليس فقط بالملاك الأصـــليين أو المشـــغلين أو المستخدمين لمواقع التصرف في الفاقد أو النفايا ولكنها أيضا ترتبط بالطرف الثالث الآخر غير المرتبط أصليا بالموقع المصاب بالتلوث أو غير المتصرف في ذلك الموقع أصليا " .

ونتـــيجة لذلـــك فقد زادت إصدار القوانين والتشريعات على سبيل المثال قـــانون التعويضات والمسئوليات في عام 1980 وتعديلاته في عام 1986 . كذلك فقد سن الاتحاد الأوروبي تشريعا رئيسيا في عام 1987 .

وقد نصت المادة 130 في القانون الأوروبي الموحد على ما يلي :-

1- أن أهداف السلوك البيئي للمجتمع الأوروبي يتمثل في الآتي :-

- وقاية وحماية وتحسين جودة البيئة .
- المساهمة في حماية الصحة البشرية .
- التأكد من الاستخدام الرشيد الحكيم للموارد الطبيعية .

2- أن السلوك البيئي للمجتمع الأوروبي المرتبطة بالبيئة يجب أن يتأسس علـــى المـــبادئ التي يجب أن يأخذها التصرف الوقائي بحيث يكون

للضـــرر البيئي الأولوية والأفضلية ، حيث يجب أن يتحمل المتسبب فـــي الـــتلوث متطلبات الحماية البيئية ، وقد تم إصدار قانون الحماية البيئية في المملكة المتحدة في عام 1990.

ومـــنذ منتصـــف الثمانيـــنات تـــم مواجهـــة لأحجام ضخمة من القوانين والتشـــريعات البيئـــية الأكـــثر تعقـــيدا ، وقد يتم التعرض لمخاطر المسئولية والالـــتزام عـــن أى خـــرق لتلك القوانين . وتأسيسا على ذلك فقد تبنت إدارة شـــركات الاعمـــال بشـــكل مـــتزايد المـــراجعة البيئية (أو مراجعة الالتزام) Environmental (Compliance) Audits ، حيث يتم تصميم تلك المراجعات للـــتأكد مـــن أن جمـــيع الشـــركات تلتزم بكافة القوانين والتشريعات الملائمة بالإضافة إلى تقييم التزام تلك الشركات بصفة عامة بالأمور التالية :-

a- الصحة الوظيفية ومتطلبات الأمان .

b- حدود الانبعاثات والمتطلبات الأخرى المرتبطة بالحصول على ترخيص معين للمزاولة .

c- التشريعات التي تحكم توليد وتخزين والتصرف في النفايات الخطرة .

d- الالتزام المحتمل عن التصرف السابق (في المواقع) في المواد الخطرة.

وأثـــناء أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات تم تحديد وربط المسئولية عن تلوث الأرض والانتهاكات الأخرى للقوانين البيئية ليس فقط على الملاك وإنما أيضـــا على الأطراف اللاحقة ، على سبيل المثال عند شراء أراضى ملوثة ، كمـــا أن المـــراجعات البيئـــية (مـــراجعات الالـــتزام أو الفحص القانوني) Environmental (Due Diligence) Audits قد بدأ أدائها من أجل تحديد وتقييم ما إذا كان الالتزام أو المسئولية مرتبط بأحد جوانب العملية على سبيل المثال

عملـية شراء العقارات . تلك المراجعات البيئية أصبحت شائعة الانتشار في الوقـت الحالي . حيث أن تكاليف تطهير الأراضي الملوثة يمكن أن تبلغ كثير من ملايين الجنيهات ، كما أن المسئولية عن ذلك يمكن أن تنتشر بشكل واسع، وفى هذا الصدد تم الإشارة في تقرير تم نشره في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ما يلي :-

" أن المحـاكم قـد قضت بأن هناك أربعة مجموعات من الأطراف مسئولين عـن تطهـير مواقـع الفاقد الخطرة هي : (1) الملاك والمشغلين الحاليين ، (2) المـلاك والمشغلين في وقت التصرف في الفاقد ، (3) مولدي الفاقد الخطر ، (4) محولـي الفاقد الخطر . وقد أشارت إحدى قرارات المحاكم الحديثة أيضا إلى أن المقرضين من المحتمل أن يكون مسئولين عن مشاكل الفاقد الخطر للمقرضين " .

أن تلـك المراجعات البيئية (أو خدمة الفحص أو الالتزام القانوني Due Diligence) للعملـيات الفـردية تعتـبر هامة أيضا لأغراض التأكد من أن المشروعات قد تم تشغيلها حسب ما هو مخطط ومستهدف .

وعلـى الـرغم مـن أن المراجعات البيئية كانت متفاعل Reactive في الأصل وحيدة بطبيعتها كما أنها ذات تركيز وحيد بطبيعتها حيث أنها مصممة للـتأكد مـن الالتزام مع القوانين والتشريعات أو التأكد من تجنب أو تحاشى الـتعرض للمسئولية أو النتائج المعاكسة الأخرى المرتبطة بأحد المعاملات ، ومـنذ أوائـل عام 1990 أصبحت المراجعة البيئية أكثر فاعلية Proactive وأصبحت ذات مدى واسع Wide-Ranging في طبيعتها وأصبحت الآن ينظر إليها عن طريق كثير من الشركات كوسيلة لتزويد الإدارة بمعلومات ذات قيمة (لا سـيما عندما يتم وضع نظم إدارة بيئية Environmental Management Systems (EMS)) كما أنها وسيلة لحماية وتعزيز سمعة وشهرة الشركة .

أن الاتجاه نحو وضع نظم إدارة بيئية EMS قد تم تشجيعه عن طريق ظهور ونشـــأة بـــرامج التأهـــيل البيئى على سبيل المثال المعيار البريطاني (BS 7750) وبـــرنامج الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبية Europe's eco - Management and Audit (EMAS) والمعيار الدولي أيزو 14001 (ISO 14001) ، أن المعيار الـــبريطانى (BS 7750) هو أول نظام عالمي بيئى هيكلى للشركات أدخل فى عام 1992 كخطـــة إدارة ومـــراجعة بيئـــية تطوعية وأختيارية والتى يمكن للشركة بموجبها السعى نحو الحصول على التأهيل اللازم ، وقد تم تعديل المعيار فى عام 1994 إلا أنـــه قـــد تم سحبه فى عام 1997 عن طريق اتباع معيار الأيزو رقم 14001 فـــي عام 1996 ، أن خطة الإدارة البيئية والمراجعة الأوروبية EMAS التـــي طرحـــت فـــي عام 1993 قد استهدفت بصفة أصلية أن تكون خطة إدارة ومراجعة بيئية إلزامية واجبة التطبيق على مواقع صناعية محددة . ومع ذلك فقد واجهـــت بمعارضـــة من قطاع الصناعة ، وقد أدخلت كخطة اختيارية تطوعية واجـــبة التطبـــيق علـــى كافة الشركات (أو أجزاء منها) وهى مماثلة مع كل من المعـــيار 7750 والأيزو 14001 إلا أنها تعتبر أكثر صدامه نسبيا مقارنة مع كل مـــنهما . أمـــا الأيزو 14001 فقد تم تطويره بصفة أساسية كنتيجة لمؤتمر أعلى الأرض في عام 1992 الذي ترتب عليه الارتباط بحماية البيئة عبر دول العالم . ومـــثل نظـــام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبية EMAS فإن الشركات وأجزاء منها (على سبيل المثال المواقع الفردية أو الأقسام أو الشركات التابعة) ، قد تتقدم للحصول على برنامج تأهيل الأيزو 14001 .

أن نظام الإدارة والمراجعة البيئية EMAS والأيزو 14001 يتماثلان تماما مـــن ناحية المداخل والمتطلبات ، حيث أن كل منهما يتطلبان من المسجلين أن يقوموا بالارتباط بالآتي :-

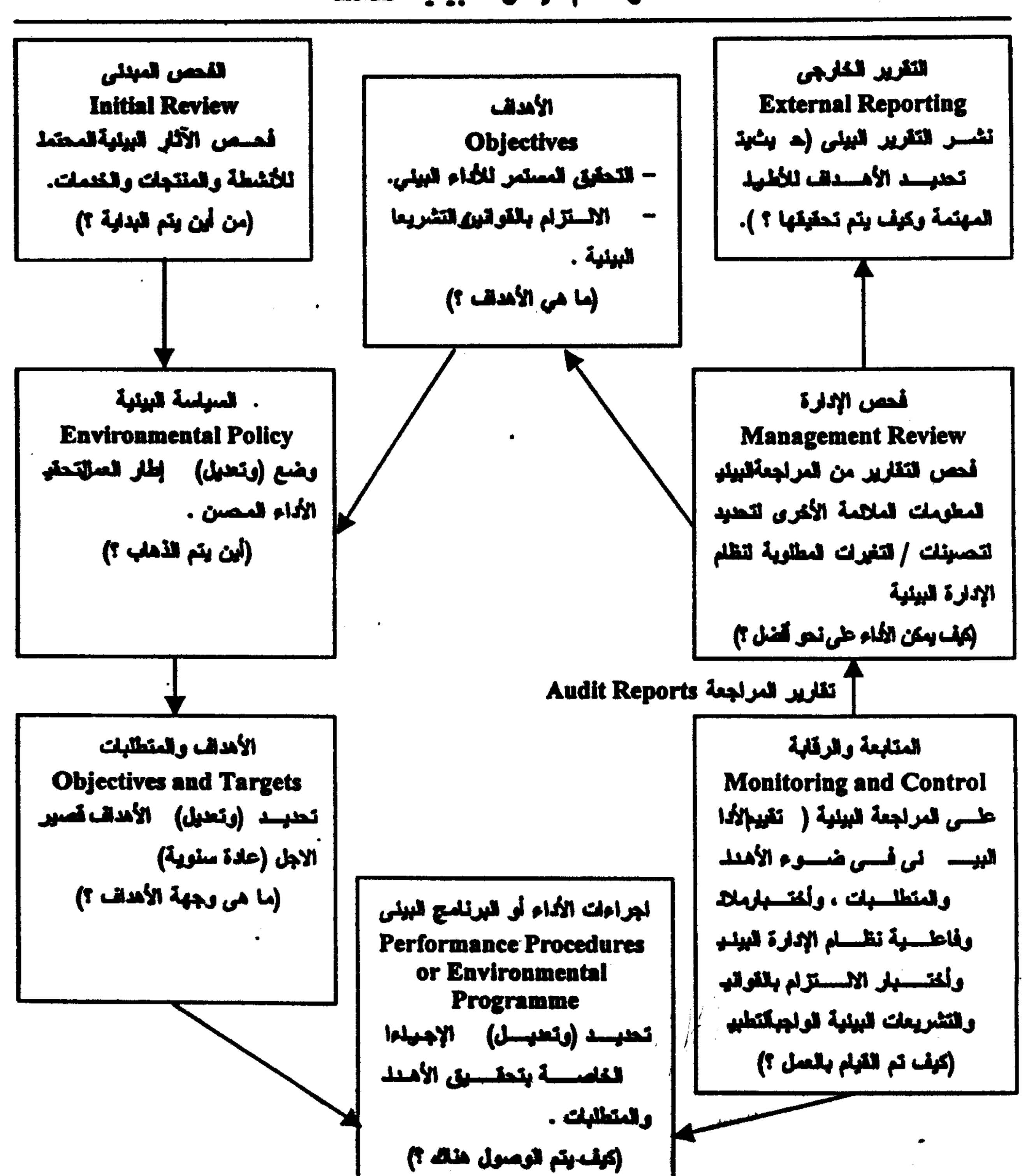
1- التحسين المستمر في الأداء البيئي .

2- الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية الواجبة التطبيق .

أن كـــل مـــن المنهجين يتسمان بأنهما ذي طبيعة هيكلية منذ تشغيل نظام الإدارة البيئـــية Environment Management System (EMS) . وكما هو مشـــار الـــيه في الشكل رقم (3/2) فإن نقطة البداية لتحديد النظام تتمثل فى الفحـــص المبدئـــي Initial Review ، وذلك يمكن الشركة (أو جزء منها) من اكتســـاب فهـــم شامل بالآثار البيئية المحتملة لأنشطتها ، ومنتجاتها وخدماتها، وهى توفر أيضا خط الأساسي الذي من خلاله يمكن للمنشأة أن تجتهد وتسعى نحو تحسين أدائها البيئي .

شكل رقم (3/2)

عناصر نظام الإدارة البيئية EMS



وكمـــا هو موضح فى الشكل البيانى رقم (3/2) فان نظام الإدارة البيئية EMS يتضمن مجموعة من العناصر التي في مجملها تسهل للشركات إمكانية تحقيق تحسينات في الأداء البيئى . وهو يتضمن الآتى :-

1- سياسة بيئية Environmental Policy

تحدد تلك السياسة المبادئ البيئية التى تضعها المنظمة ، وهى توفر إطار عمل لوضع وفحص الأهداف والمتطلبات البيئية .

2- الأهداف والمتطلبات Objectives and Targets

وهـــى تتمثل في أهداف محددة Goals (غالبا ما توضع لسنة واحدة) والتي على اتجاهها يتم الأداء البيئي . والتى على ضوئها يتم تقييم الأداء البيئي .

3- إجراءات الاداء والبرنامج البيئى

Performance Procedures or an Environmental Programme

تحـــدد تلـــك الإجـــراءات والبرامج الوسائل التى عن طريقها يتم تحقيق الأهداف والمتطلبات .

4- آلية للمتابعة والرقابة على الأداء البيئى

A mechanism for Monitoring and Controlling Environmental Performance

يتضـــمن ذلـــك المراجعة البيئية حيث يتم تقييم الأداء البيئى للشركة فى ضوء الأهداف والمتطلبات المقررة ، كما يتم تقييم تشغيل وفاعلية نظام الإدارة البيئـــية EMS ، بالإضافة الى فحص التزام الشركة بالقوانين واللوائح البيئية الملائمـــة . توفـــر المراجعة واحد من التقارير أو أكثر التى يتم توصيلها الى مجلـــس إدارة الشركة واللجنة البيئية المنبثقة من ذلك المجلس . حيث يقومون بالـــتقرير عـــن نـــتائج المراجعة ، كما يتضمن التقرير بصفة عامة توصيات ومقترحات التحسين .

5- فحص الإدارة Management Review

تأسيسا على تقرير (تقارير) المراجعة والمعلومات الملائمة الأخرى فإن مجلس الإدارة (أو أى هيئة ملائمة أخرى) يقوم بفحص ملائمة وفاعلية نظام الإدارة البيئية والأداء البيئي المحقق . ومن خلال ذلك الفحص وبالارتباط بتوصيات المراجع فإن مجلس الإدارة يكون قادرا على تحديد وتطبيق أى تغيرات مطلوبة على السياسة البيئية والعناصر الأخرى لنظام الإدارة البيئية .

وبالنسبة إلى المنظمات المسجلة لخطة الإدارة والمراجعة البيئية EMAS فبالإضافة الى وضع والاحتفاظ بنظام إدارة بيئية كما هو موضح بعالية ، فإن هناك متطلبات محددة للمراجعة البيئية يتعين أجرائها عن طريق القائم بالتحقق الخارجي External Verifier بالإضافة إلى نشر قوائم بيئية سنوية يتم التحقق (تدقيقها) منها خارجيا .

وعن طريق فحص عناصر نظام الإدارة البيئية EMS يمكن القول بأن المراجعات البيئية تعتبر حاسمة في إثبات التشغيل الفعال لذلك النظام بالإضافة إلى التحقق من تحسن الأداء البيئي . فهي تمكن من تقييم ملائمة وفعالية نظام الأداء البيئي وتقييم الأداء البيئي الفعلي مقارنة بالأداء المخطط . وفي ضوء ذلك يمكن تحديد الفرص الخاصة بالتحسين في تصميم وتشغيل النظام وفى تحسين الأداء البيئي للشركة .

على الرغم من تحديد المتطلبات الخاصة بالمنظمات الراغبة فى الحصول على الأيزو 14001 (ISO 14001) أو التسجيل بنظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبية (EMAS) ، فإن القليل من الشركات نسبيا ما تسعى نحو الحصول على تلك البرامج (في عام 2002 فإن 52 شركة حصلت على ترخيص الأيزو

14001 فى حين حصلت ستة شركات فقط على ترخيص EMAS وهى ذات الوقت حاصلة على تأهيل الأيزو 14001 ، وعلى الرغم من ذلك فقد تبين من التقارير البيئية لتلك الشركات أن كافة الشركة الرئيسية لديها في الحقيقة نظام إدارة بيئى EMS كامل أو أن لديها برنامج بيئي متطور ، كما يتضح أيضا أن المحفز الرئيسي للمراجعات البيئية على الأقل حتى التسعينات كان في السعي نحو تجنب المسئولية والالتزام القانوني أما من خلال الفشل في الالتزام بأجزاء مـــن التشـــريعات البيئية أو من خلال المسئولية الموروثة غير المتعمدة عن طريق أحد العمليات على سبيل المثال الشراء . أما الآن فكثير من المراجعات البيئية الداخلية (أن لم يكن معظمها) تعتبر فعالة في طبيعتها كما أنها مصممة لمساعدة المنظمات في تحسين أدائها البيئي .

3/4 تطور التقرير البيئي Developing of Environmental Reporting

في يونيو عام 2000 قرر MacKay في أحد دراساته ما يلي :-

" أن عـــدد الشركات التي تقوم بنشر نوع معين من التقرير البيئي قد تزايد بشـــكل مضـــطرد خلال العشر سنوات الأخيرة ، كما الشركات الضخمة ذات التلوث التي تعمل في قطاعات الطاقة والصناعات الاستخراجية أو قطاع التشييد تقوم بنشر بيانات بيئية ومعلومات عن الصحة والأمان لفترة زمنية طويلة " .

أن مدى ونطاق التقرير البيئي وتباينه في قطاع الصناعة قد تم عكسه في ملاحظة كل من Gilmore and Caplan عام 2001 .

" أن مؤسســـة برايس ووترهاوس كوبررز قد أشارت إلى ما تقوم به أكبر 100 شـــركة عالمـــية من إيضاحات ، حيث أن أغلب تلك الشركات تقوم بنشر نوع معين من التعليقات عن القضايا الاجتماعية والبيئية فى تقاريرها وحساباتها

السـنوية ، أن أقـل من نصف تلك الشركات أيضا يقوم بإعداد تقرير منفصل يغطي قضايا بيئية أو التزامات المواطنة للشركة أو كلاهما ، أن كافة الشركات التي تعمل في مجال السيارات هي من أكبر الشركات المائة تقوم بإنتاج تقارير بيئـية منفصـلة أما في مجال قطاعات الطاقة والمنافع فإن 80% من الشركات تقـوم بتوفير معلومات منفصلة عن آثارها البيئية أو الاجتماعية ، في حين تقوم بذلـك حوالـي 75% من الشركات المتخصصة في مجال الإنتاج الصناعي ، وتقـوم بذلك 75% عن المستحضرات الخاصة بالصيدلية ، وفى الجانب الآخر تقـع الشركات الخدمية . حيث في مجال الترفية والوسائط والإذاعة فقط 20% من الشركات تقوم بإنتاج معلومات بيئية أو اجتماعية منفصلة " .

وفـى ضوء نطاق التقرير البيئي القائم فإن السؤال الذي قد يثار ويطرح هـو ما هو المدى الذي ترتبط به الشـركات في هذا النشـاط ، وقد تم إلقاء الضوء على تلك القضية من خلال ما يلي :-

" تقوم الشركات بإنتاج تقارير بيئية جزئيا نتيجة الاهتمام المتزايد بالبيئة ، إلا أن معظمهـا قـد تواجـه مشاكل اذا لم تقم بذلك ، فضلا عن ذلك فهناك ضـغوط جوهـرية الآن من الحكومات والجماعات البيئية على الشركات من أجـل أن تقـوم بالـتقرير عن البيانات البيئية والاجتماعية ، واذا لم تقم تلك الشركات الكبيرة بالتقرير عن ذلك عادة ما يتم التشهير بها وتقديم اللوم لها من قبل مجموعات الضغوط البيئية " .

ومـع ذلـك يبدو أن الشركات ستخضع إلى ضغوط كبيرة من أصحاب الشأن Stakeholder من أجل توفير معلومات بيئية اوسع مقارنة بتلك التى تم

تحديدهـــا ســابقا ، وفى الحقيقة توجد أربعة مصادر من الضغوط على الأقل يمكن تحديدها ، تتمثل فى الآتى :-

1- المســاءلة المحاسبية المتزايدة Increased Accountability

كنتـيجة للتغطـية المــتزايدة من وسائل الأعلام وتكنولوجيا المعلومات المحســنة أصبحت أنشطة الشركات خاضعة لتدقيق وفحص أكبر مما مضى، وكنتيجة لذلك فان الشركات أصبحت تتعرض لمستويات مرتفعة من المساءلة المحاســبية من قبل أصحاب المصالح بها ، ونتيجة لذلك فقد فرض على تلك الشــركات أن توفر افصاحات متزايدة عن ذلك متضمنة الافصاح عن الأداء البيئى للشركات .

2- التوقعات المتزايدة Increased Expectation

وقد تم التأكيد على أهمية ذلك المصدر على النحو التالى:-

" ان المجــتمع العــالمى للمستثمرين قد بدأ في التوصل إلى اجماع بشأن الســلوك الذى تتوقع الشركة أن تأخذه ونوع المعلومات الذى يتعين عليها أن تدرجه بتقاريرها . وفى الوقت الحالى يقوم المحللون والمستثمرون بالاستفسار عــن الاســتدامة Sustainability المرتــبطة بقضايا الأداء بجانب المقاييس المالــية. وتعتبر شركتى PB وكوكاكولا مثالين على الشركات الضخمة التى واجهت مشاكل عن القضايا البيئية والاجتماعية فى اجتماعات الجمعية العامة الســنوية الحديــثة . حيــث طلب من شركة PB الاستفسار عن مدى تكيفها وتوافقها مع التغيير في المناخ ، في حين طلب من شركة كوكاكولا الاستفسار عن المدى الذى خلاله يمكن أن يتم إعادة تدوير الزجاجات والعلب .

3- قرارات الاستثمار Investment Decisions

يهتم المجموعات المتزايدة من أصحاب الشان بالاستثمار في الشركات صديقة البيئة Environmentally Friends وذات الالتزام الاجتماعي والأخلاقي. ففي الولايات المتحدة الأمريكية يتم تحديد دعم مالي للاستثمار الأخلاقي ، وفى عام 1999 قدر حوالي 2 تريليون دولار تم استثمارهم في تلك المنظمات، عموما في ظل تزايد اتجاه المستثمرين نحو اختيار قرار الاستثمار في الشركات صديقة البيئة من الأهمية بمكان القول بالنسبة للشركات المسجلة بالبورصة أن تقوم بالإفصاح عن معلومات ملائمة لمساعده المستثمرين في اتخاذ قراراتهم .

4- التخوف من الالتزامات البيئية للشركات

Concern About Companies Environmental Liabilities

تواجه الشركات (لاسيما في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة على وجه الخصوص) مسئوليات ضخمة فعلية أو محتملة كنتيجة لانتهاك القوانين أو التشريعات البيئية أو من خلال تلازمهم وارتباطهم بالقيام بمعاملات وصفقات على سبيل المثال عمليات الشراء والاستحواذ . وقد تم التعبير عن نطاق تلك الالتزامات والمسئوليات فى الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1993 على النحو التالي :-

" ان الالتزام البيئى الشامل المعروف فى الولايات المتحدة قدر حاليا ما بين 2% و 5% من إجمالى الناتج المحلى ، ان تكاليف التطهير البيئى فى ظل رد الفعل البيئى الشامل وقانون التعويض والالتزام فى عام 1980 قد قدرت بحوالى 500 بليون دولار ، وسوف تأخذ ما بين 40 إلى 50 سنة للاستكمال " .

في مواجهة تلك الخلفية – أصبح مفهوما قيام أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين بوضع ضغوط كبيرة على الشركات للتقرير عن أدائهم وسياساتهم البيئية .

ومن المحتمل كاستجابة للاهتمام المتزايد من المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين والمجتمع على نطاق كبير بالأداء والمسئوليات البيئية للشركات أن تطلب الهيئات القانونية وما شابهها التشجع على الإفصاحات البيئية المتزايدة عن طريق الشركات ، ففي الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1993 على سبيل المثال قررت بورصة الأوراق المالية الأمريكية أن يتم الافصاح بشكل متزايد وظاهر عن الالتزامات ذات الصلة بالبيئة سواء تلك القائمة أو المحتملة . وفى يونيو 1994 لاحظ أحد السماسرة بالبورصة وجود انعكاسات للإدراك المتزايد من الجمهور بالقضايا البيئية بالقول :-

" تم وضع ضغوط متزايدة على بورصة الأوراق المالية للتأكد من أن الشركات العامة تقوم بالإفصاح على نحو كامل وعادل وفي توقتي مناسب عن التكاليف البيئية الحالية والمحتملة ذات طبيعة تتسم بالأهمية الاقتصادية " . وأن وجهة نظري تتمثل في أن الشركات تدين بذلك للجمهور المستثمر .

وفي الولايات المتحدة الأمريكية تعرضت الشركات أيضا لضغوط متزايدة من وكالة الحماية البيئية Environmental Protection Agency (EPA) . حيث منذ عام 1998 أصبح يطلب من الشركات التي تعمل في مجال صناعات البترول والصلب والمعادن والسيارات والورق عن طريق وكالة الحماية البيئية أن تقوم بالإفصاح في قاعدة البيانات بالإنترنت على النحو التالي :-

" أن عدد عمليات التفتيش على المصانع التي تمت على الشركات خلال السنتين السابقتين ومعدلات عدم الالتزام وتواريخ وقيم الجزاءات والعقوبات

المفروضـــة وعدد وقيمة المواد المتناثرة وأي حالات إصابات أو وفاة ناتجة ، ومعدلات الأخطار لكل مصنع تأسيسا على الكشف عن المواد السامة الكيماوية ومعـــدل الـــتلوث في الإنتاج ، وفى أوروبا أيضا فإن الشركات توجه ضغوط قانونية متزايدة للإفصاح عن المعلومات البيئية . ففي الدينمارك وهولندا على ســبيل المـــثال تـــم إبرام تشريع يتطلب التقرير البيئي عن طريق الشركات الرئيسية . علاوة على ذلك وكما سبق الذكر فإن الشركات المسجلة في برنامج الإدارة والمـــراجعة البيئـــية الأوروبية EMAS يتطلب منها القيام بنشر قوائم بيئـــية مدققـــة خارجـــيا ســـنويا . ويشرح الملحق رقم (3) في نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبية ذلك على النحو التالي :-

" أن هـــدف الإفصـــاح البيئـــي يتمثل في توفير معلومات بيئية للجمهور والأطـــراف المعنية بخصوص الأثر والأداء البيئي والتحسين المستمر للأداء البيئي للمنظمة . أن الحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بتلك المعلومات ينبغي أن يتمثل في الآتي :-

a- وصـــف واضح وغير غامض للمنظمة المسجلة لنظام الإدارة والمراجعة البيئـــية الأوروبـــية EMAS بالإضـــافة إلى وضع ملخص عن أنشطتها ومنتجاتها وخدماتها .

b- السياسة البيئية ووصف مختصر لنظام الإدارة البيئية للمنظمة .

c- وصـــف لكافـــة الجوانب البيئية الجوهرية المباشرة وغير المباشرة والتي تؤدى إلى آثار بيئية هامة للمنظمة ، مع شرح طبيعة تلك الآثار كما هي مرتبطة بتلك الجوانب .

d-وصف للأهداف والمتطلبات البيئية بالارتباط بالجوانب والآثار البيئية الجوهرية .

e-ملخص للبيانات المتاحة عن أداء المنظمة في ضوء أهدافها ومتطلباتها البيئية والمتعلقة بآثارها البيئية الجوهرية . وقد يتضمن ذلك الملخص قيم عن انبعاثات التلوث وتوليد المخلفات واستهلاك المواد الخام والطاقة والماء والضوضاء . ويجب أن تتيح تلك البيانات إمكانية المقارنة من فترة إلى أخرى لأغراض تقييم تطور الأداء البيئي للمنظمة .

f- عوامل أخرى تتعلق بالأداء البيئي متضمنة الأداء في ضوء المتطلبات القانونية ذات الصلة بتأثيراتها البيئية الجوهرية .

ومن أجل الوفاء بمتطلبات التأهيل لبرنامج الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبية EMAS يجب أن تتسم المعلومات المنشورة في القوائم البيئية للمنظمة بالآتي :-

1- أن تكون دقيقة وغير مضللة .

2- أن تكون متواصلة وقابلة للتحقق .

3- أن تكون ملائمة وأن يتم استخدامها في السياق المناسب للموقف .

4- أن تكون ممثلة للأداء البيئي الشامل للمنظمة .

5- أن تكون في صورة واضحة من غير المحتمل أن تؤدي إلى سوء تفسيرها .

6- أن تكون جوهرية وهامة في علاقتها بالأثر البيئي الشامل .

وتعتبر شركة سينسبري ، وشركة شل ، وشركتي بريطانيا للغاز والبترول من الشركات التي تم اعتمادها للتأهيل ببرنامج الإدارة والمراجعة البيئية

الأوروبية ، وتقوم جميعها بنشر قوائم بيئية تتوافق مع تلك المتطلبات المشار إليها بعالية .

في المملكة المتحدة تم محاولة ومناقشة المستثمرين ولاسيما المستثمرين من المؤسسات عن طريق الجهات ذات التأثير – على سبيل المثال فإن المجمع البريطاني للمؤمنين بإعطاء اعتبار للأداء البيئي والاجتماعي أو أي أداء مماثل للمنظمة بالإضافة إلى المؤشرات المالية عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية . وذلك بدوره يضع ضغوط كبيرة على الشركات للإفصاح عن المعلومات الملائمة . ومع ذلك فربما كمزيد من الأهمية فإن وزراء الحكومة (على سبيل المثال **Prescott** نائب ورئيسي الوزراء في عام 1997 بالإضافة إلى **Meacher** وزير البيئة في عام 1998 قد عبرا عن اعتقادهم عن أهمية التقرير البيئي ، وفى أكتوبر عام 2001 فان رئيس الوزراء **Tony Blair** قد طلب من الشركات أن تقوم اختياريا بنشر تقارير بيئية سنوية (منفصلة عن تقاريرها السنوية) في نهاية عام 2001 . وفى ذلك الاتجاه قامت فقط 43 شركة بأداء ذلك ، وربما أن طلب مستر بلير قد كان مجرد إشارة إلى أنه إذا لم تقم الشركات بالإيضاح الاختياري عن المعلومات البيئية فإنها سوف ترغم على أداء ذلك من خلال التشريع والقانون، وهذا في الحقيقة قد اصبح واقع تم الإشارة اليه فى مسودة تقرير مشروع قانون الشركات في يوليو 2002 ، حيث أشارت الفقرات 73 ، 75 ، 81 الى أن كافة الشركات الكبيرة سوف يطلب منها أن تقوم بنشر ضمن تقاريرها السنوية فحص تشغيلى ومالى يتم تدقيقه بالكامل ، بالإضافة إلى ذلك سوف يطلب من مديرى الشركة أن يقوموا

بتكويـــن رأى عما إذا كانت أمور معينة محددة يجب أن يتم تضمينها في ذلك التقرير السنوي . وتتضمن تلك الأمور ما يلي :-

1- سياسات الشركة الخاصة بالتوظيف والاستخدام .

2- سياسات الشركة عن القضايا البيئية الملائمة لمشروعات الشركة .

3- سياسات الشركة عن القضايا الاجتماعية والمجتمعين الملائمة لأنشطة الشركة .

4- أداء الشركة في السنة المالية التي يرتبط بها الفحص التشغيلي والمالي في تنفيذ السياسات المذكورة بعالية .

أن المتطلـــبات المشـــار إليها سابقا تهتم وتركز على أنها تتضمن كل من السياســـات والأداء البيئـــي والاجتماعـــي . وحـــتى أواخـــر الثمانينات فإن الإفصـــاحات الاختـــيارية للشـــركات المرتبطة بشكل خاص بالقضايا البيئية والـــتقارير التي يتم إصدارها بشكل منفصل عن التقرير السنوي أطلق عليها عـــنوان التقرير البيئي Environmental Report (وذلك يتزامن ويتطابق مع الفـــترة المرتـــبطة بأداء المراجعات البيئية والتي تقتصر بشكل رئيسي على مـــراجعات الالـــتزام البيئـــية والمراجعات القانونية البيئية Environmental Compliance and Environmental Due Diligence Audits .

وأثناء التسعينات تعرضت الشركات لضغوط متزايدة لإعطاء اعتبار واهتمام بالقضايا الاجتماعية وبالإفصاح عن معلومات تتعلق بأدائها الاجتماعي . أن كثير من الشركات بدأت في نشر كل من معلومات بيئية ومعلومات اجتماعية أما داخل تقاريرها السنوية أو داخل تقارير منفصلة . وبينما بعض الشركات الكبيرة – على ســبيل المـــثال شركة سينسبري استمرت فى نشر تقارير بيئية تزيد عن 2000

شـــركة عـــبر العالم تقوم بإصدار تقارير اجتماعية وبيئية ، وقد كشف استعراض مواقع الانترنت الملائمة عن أن ذلك يطبق على عدد كبير من الشركات متضمنة على سبيل المثال شركتى BP بالإضافة الى شركة البترول البريطانية .

أن قليل من الشركات على سبيل المثال شركة Shell قد أخذت خطوة إضافية ، حيـــث اعترفـــت وأقرت بأن كل من الاهتمامات الاجتماعية والاقتصادية تم الربط بينهما مع القضايا البيئية ، وقد بدأت في إنتاج تقارير الاستدامة أو التنمية المستديمة Sustainability Report ، وقد قام اتحاد المحاسبين القانونيين الأوروبيين بشرح ذلك على النحو التالي :-

أن مصطلحي الاستدامة أو التنمية المستديمة Sustainability and Sustainable Development ظهـــرا للبروز بعد إصدار تقرير عالمي عن البيئة والتنمية يعرف بـــتقرير Brundtland الـــذي يشير إلى أن التنمية البشرية يجب أن تفي باحتياجات الأجيال الحالية بدون تعريض مقدرة الأجيال المستقبلية لمخاطر الوفاء باحتياجاتهم . وفـــى ضوء التقرير عن الشركة فإن اصطلاح الاستدامة Sustainability يستخدم بوجـــه عـــام للإشـــارة إلـــى أن موضوع التقرير يتضمن قضايا بيئية واجتماعية واقتصـــادية . أن تقاريـــر الاستدامة قد نشأ من أحد العمليات التي بدأت مع ظهور الـــتقارير البيئية ، أن التقارير البيئية والاجتماعية مازالت يتم إنتاجها ، ولكن تقارير الاستدامة تهدف إلى إعطاء مدخل أكثر شمولا لإمكانية المساءلة المحاسبية لأصحاب الشـــأن ، وجدير بالتأكيد مازال هناك أقلية من المنظمات الكبيرة التي تنتج مثل تلك التقارير إلا أن عددها قد تزايد طول مرور الوقت .

ويتطلب الأمر أن يتم الذكر بأنه على الأقل في المملكة المتحدة فى الوقت الحالى يعتبر التقرير البيئى والاجتماعي وتقرير الاستدامة مازال أختياريا وليس الزاميا ، وعلى الرغم من ذلك فإن هناك عدد كبير متزايد من الشركات

قد تبنت وجهة النظر الخاصة بأنه من أجل تعزيز مصداقية المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير يتعين أن يتم التحقق منها خارجيا (أو تدقيقها) ، وفى عام 2001 تم التقرير على أن 49 شركة من بين 100 شركة إنجليزية قامت بإصدار تقرير منفصل يغطى القضايا البيئية أو قضايا المواطن أو كلاهما . مع تضمين إيضاح تأكيد خارجي من المراجعين الخارجيين External Auditors أو متخصصين استشاريين Specialists . وكما سبق الذكر فإن شركات مثل شركة شل وشركة بريطانيا للبترول وشركة سينسبري والذي لديها ترخيص نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبية EMAS يطلب منها أن يكون لديها تقارير بيئية يتم تدقيقها ومراجعتها خارجيا .

3/5 المراجعة البيئية في مصر

3/5/1 سياسات وبرامج الحكومة الخاصة بالبيئة

تتمثل سياسات البيئة في مجموعة القواعد والتوجيهات التي تهدف إلى حماية البيئة ، وتستخدم كأساس ومعايير في مجال اتخاذ القرارات البيئية وفي الرقابة وتقييم الأداء البيئي .

وتتضمن تلك السياسات الأهداف البيئية المطلوب تحقيقها والأساليب التي يجب استخدامها لتنفيذها .

تهتم حكومة مصر بحماية البيئة والحفاظ عليها، وقد أصدرت الكثير من القوانين والقرارات في هذا الشأن، ولعل أبرزها القانون رقم (4) لسنة 94 والذي أهتم بالأتي :-

- شرح أهداف جهاز شئون البيئة .

- الدعوة لإنشاء صندوق لحماية البيئة.
- الاهـتمام بدراسـات تقيـيم التأثـير البيئي، حيث لا يتم السماح لأي مشروع أو منشأة ببدء النشاط دون إجازة دراسات تقييم التأثير البيئي .
- إعـداد تقريـر سـنوي عـن حالـة البيئة المصرية يقدم إلى رئيس الجمهورية لاتخاذ كافة الإجراءات الفورية لإصلاح البيئة في مصر .

لإبراز دور الجهات الحكومية فى الرقابة على البيئة ومراجعتها يتم تحديد وتقيـيم دور جهـاز شئون البيئة وجهات الإشراف بالإضافة الى دور الجهاز المركزى للمحاسبات .

3/5/2 دور جهاز شئون البيئة فى مصر .

بدأ اهتمام مصر بشئون البيئة فى العصر الحالى بصدور قوانين وقرارات جمهورية ووزارية تتناول شئون البيئة كالقانون رقم 79 لسنة 1961 فى شأن الكـوارث الـبحرية ، وقرار رئيس الجمهورية رقم 864 لسنة 1969 بشأن اللجـنة العليا لحماية الهواء من التلوث ، وقد توالت بعد ذلك القوانين واللوائح والقـرارات حـتى صدور القانون رقم 4 لسنة 1994 فى شأن البيئة وإنشاء جهـاز لشـئون البيـئة ، وصدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 338 لسنة 1995 بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون .

ويقوم الجهاز وفقا للقانون رقم 4 لسنة 1994 ولائحته التنفيذية برسم السياسة العامة للبيئة وإعداد الخطط اللازمة للحفاظ على البيئة وتنميتها ومتابعة تنفيذها مع الجهات الإدارية المختصة ودعم العلاقة البيئية بين مصر والدول الأخرى والمنظمات الإقليمية والدولية في مجالات البيئة المختلفة .

وقــد أنشـــأ جهـــاز شئون البيئة طبقاً للقانون رقم 4 لسنة 1994 برئاسة مجلس الوزراء وتكون له الشخصية الاعتبارية العامة ويتبع الوزير المختص لشــئون البيـــئة وتكون له موازنة مستقلة ويكون مركزه مدينة القاهرة وينشأ بقـــرار مـــن الوزير المختص بشئون البيئة فروع للجهاز بالمحافظات وتكون الأولوية للمناطق الصناعية . وتتمثل أهم اختصاصات هذا الجهاز فيما يلي :

1- إعداد مشروعات القوانين والقرارات المتعلقة بتحقيق أهداف الجهاز وإبداء الرأي في التشريعات المقترحة ذات العلاقة بالمحافظة على البيئة .

2- إعداد الدارسات وصياغة الخطة القومية لحماية البيئة والمشروعات التي تتضمنها وإعداد الموازنات التقديرية لكل منها .

3- وضـــع المعايـــير والاشـــتراطات الواجـــب على أصحاب المشروعات والمنشآت الالتزام بها قبل الإنشاء وأثناء التشغيل .

4- المـــتابعة الميدانـــية لتنفـــيذ المعايـــير والاشتراطات التي تلتزم الأجهزة والمنشـــآت بتنفـــيذ هـــذا واتخاذ الإجراءات التي نص عليها القانون ضد المخالفين لهذه المعايير والشروط .

5- إعـــداد الخطـــط للرصـــد البيئـــي وللطوارئ البيئية وللتدريب والتثقيف والإشراف على تنفيذها ، وإعداد التقارير الدورية عن المؤشرات الرئيسية للوضع البيئي ونشرها بصفة دورية .

6- إدارة المحمـــيات الطبيعية والإشراف عليها والاشتراك في إدارة المناطق السياحية .

7- المشاركة مع الجهات الأخرى بشأن تنظيم وتأمين تداول المواد الخطرة ، وتأمين البلاد ضد تسرب المواد والنفايات الخطرة والملوثة لبيئة .

8- إعـــداد تقريـــر سنوي عن الوضع البيئي يقدم لرئيس الجمهورية ومجلس الوزراء ومجلس الشعب .

ويواجه جهاز شئون البيئة في مصر العديد من المشاكل والصعوبات التي تؤدى إلى عدم قيامه بالمهام المكلف بأدائها بالكفاءة المطلوب وفيما يلي أهم هذه المشاكل :-

1- ضعف التمويل اللازم لتنفيذ مشروعات تنمية البيئة .

2- نقص العمالة الفنية والإدارية بالجهاز .

3- كثرة عدد القوانين والقرارات واللوائح المتعلقة بشئون البيئة .

4- عدم وجود تنسيق كافي بين جهاز شئون البيئة والجهات الأخرى المسئولة عن البيئة .

5- ضـــعف الوعـــي بأهمية دور جهاز شئون البيئة والجهل بما يقوم به من أعمال وجهود لحماية البيئة والمحافظة عليها من التلوث .

3/5/3 دور جهات الإشراف والرقابة التنفيذية على البيئة في مصر :

عـــادة ما يتم الإشراف والرقابة على جهاز شئون البيئة وما يؤديه من أعمال مـــن عـــدة جهـــات تخضع للسلطة التنفيذية بالإضافة إلى دور الجهاز المركزي للمحاســبات بصفته جهاز الرقابة التابع للسلطة التشريعية ، هذا فضلا عن رقابة رئيس الجمهورية حيث يقدم إليه التقرير السنوي الذي يعده جهاز شئون البيئة .

a- رقابة رئاسة مجلس الوزراء :

تقوم رئاسة مجلس الوزراء بالأشراف والرقابة على جهاز شئون البيئة بصفته من الوحدات التابعة له ، كما أن القانون الزم جهاز شئون البيئة بتقديم تقرير سنوي لمجلس الوزراء عن الوضع البيئي .

b- وزير شئون البيئة بمجلس الوزراء :

يتبع جهاز شئون البيئة الوزير المختص بشئون البيئة برئاسة مجلس الوزراء طبقاً لما تقضى به المادة الثانية من القانون رقم 4 لسنة 1994 بإصدار قانون البيئة ، ووزير شئون البيئة طبقاً لأحكام القانون هو الوزير المختص بمراقبة تنفيذ القانون وعليه أن يعرض على مجلس الوزراء ما اتخذ من إجراءات في سبيل تنفيذ أحكام قانون شئون البيئة ، ولوزير شئون البيئة كافة الصلاحيات التي يتخذها في الرقابة والإشراف على الوزارة التي يرأسها.

c- رقابة وزارة المالية :

يختص ممثل وزارة المالية بجهاز شئون البيئة بالرقابة المالية على تنفيذ موازنة الجهاز والإشراف على أعمال الحسابات ، ومراقبة سلامة الإجراءات الحسابية ومطابقتها للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها في الجهاز ، كما يختص ممثلوا الوزارة المشرفين على الوحدات الحسابية بالتوقيع على الشيكات وأذون الصرف توقيعاً ثانياً ، وعلى ممثلي وزارة المالية بالوحدات الحسابية تقديم بيانات المتابعة المالية الشهرية والمراكز المالية ربع السنوية إلى وزارة المالية بما يطابق سجلات الوحدة الحسابية في المواعيد المحددة كما يقدم الحساب الختامي السنوي إلى وزارة المالية في الميعاد الذي يحدده سنوياً منشور إعداد الحساب الختامي ، وعلى ممثلي وزارة المالية مراعاة مطابقة كافة أرصدة الحسابات الواردة بالدفاتر على الأرصدة الواردة بالحسابات المتقدمة .

فوزارة المالية تقوم برقابة جهاز شئون البيئة طبقاً لقانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية كما هو الحال بوحدات الجهاز للدولة .

3/5/4 دور رقابة السلطة التشريعية :

تباشـــر السلطة التشريعية ممثلة في مجلس الشعب رقابتها على البيئة عن طـــريق مـــا تقوم به من رقابة على الجهاز الحكومي للدولة ، فضلا على أن القانون رقم 4 لسنة 1994 نص على أن يودع جهاز شئون البيئة صورة من تقريـــره السنوي بمجلس الشعب – ليجزى شئونه فيه ، وكل هذا يشكل رقابة يباشـــرها المجلس عن طريق الجهاز المركزي للمحاسبات كهيئة مستقلة تتبع مجلس الشعب .

دور الجهاز المركزي للمحاسبات في مراجعة البيئة :

هناك دور للجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على جهاز شئون البيئة ويتضح ذلك من خلال الآتي :-

a- رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات وفقا لقانونه :

يقضى قانون الجهاز المركزي للمحاسبات بأن يقوم الجهاز بعده أنواع من الـــرقابة هـــي :- الرقابة المالية ، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة ، والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات .

b- اختصاصات ومسئوليات الجهاز في الرقابة ومراجعة البيئة :

تخـــتلف اختصاصات ومسئوليات الأجهزة العليا للرقابة فى مراجعة البيئة وفقـــا للقـــانون أو الـــتفويض الممنوح لها بالمراجعة ، ونوع المراجعة التى

تمارسها سواء كانت مراجعة مالية أو مراجعة أداء (اقتصاد ، كفاءة، فاعلية) أو مراجعة شاملة ، والجهة محل المراجعة .

1-اختصاصات الجهاز للرقابة :

تتمثل الاختصاصات الرئيسية للجهاز فى الرقابة ومراجعة البيئة فيما يلى:

a- متابعة سياسات وبرامج البيئة القومية ومدى مطابقتها للالتزامات والارتباطات الدولية .

b- مراجعة التزام الوزارات والهيئات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية ومشروعات قطاع الأعمال العام بقوانين ونظم البيئة القومية أو الالتزامات والارتباطات الدولية .

c- تقييم آثار ونتائج وبرامج وأنشطة البيئة القومية .

d- مراجعة الآثار البيئية للسياسات والبرامج غير البيئية .

ويمارس الجهاز المركزي للمحاسبات وفقا لقانونه عدة أنواع من الرقابة هي الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني ، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية، ويباشر الجهاز رقابته على وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والاقتصادية بوحدات قطاع الأعمال العام .

وقد منح الجهاز المركزي للمحاسبات الاختصاصات الكافية التي تمكنه من تنفيذ مسئوليته فى مراجعة البيئة من قيام ممارسات إدارة بيئية سليمة والالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بها .

2-إعداد التقارير ومتابعة توصيات الجهاز للرقابة ومراجعة البيئة :

في مجال إعداد التقارير ومتابعة توصيات مراجعة البيئة يتم إعداد مجموعة من التقارير تختلف وفقا للغرض منها ، والفترة التي يعد عنها ، ومسئوليات الجهاز في هذا المجال .

كما تختلف الموضوعات التي تتناولها هذه التقارير فمنها ما يتناول النواحي المالية الخاصة بحماية البيئة ، أو مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية أو الآثار البيئية للسياسات والبرامج البيئية أو غير البيئية ، أو التكاليف والمنافع البيئية ، أو المتابعة التنظيمية للسياسات البيئية أو تلوث الهواء والمياه والتربة ، أو تخفيض الضوضاء .

كذلك تتضمن هذه التقارير ملاحظات وتوصيات الجهاز عن مراجعة البيئة التي يجب متابعتها للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة تجاهها من جانب الجهات محل المراجعة .

3/5/5 إشكاليات المراجعة والرقابة على البيئة في مصر

وفى سبيل ممارسة الجهاز المركزي للمحاسبات لرقابته ، فأنه يتولى إعداد وإصدار التقارير التالية :

a- تقارير المراجعة المالية :

وتتمثل في تقارير فحوص تعد وفقا لبرامج زمنية محددة خلال السنة المالية ، وتقارير سنوية ، وتتضمن هذه التقارير أهم الملاحظات والنتائج والتوصيات التي توصل إليها الجهاز نتيجة مراجعته للجهات محل المراجعة سواء كانت تنفيذية أو رقابية (إشرافية) والتي تتمثل في توصيات خاصة

بإجراء التصحيحات المناسبة وإصدار التعليمات اللازمة لملافاة أوجه القصور أ المخالفــات البيئــية لمــنع تكرار هذه الأخطاء مستقبلا أو الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للعمل البيئي واقتراح تعديل الغير ملائم منها للواقع التطبيقي، وتوصــيات بطلــب اتخاذ عقوبات ، ولفت الانتباه إلى أوجه القصور في نظم الرقابة البيئية المعمول بها بالجهات محل المراجعة وغير ذلك .

b- تقارير مراجعة البيئة :

تتمــثل تقارير الجهاز في هذا المجال في بعض الدراسات التي تتم لبعض الجهــات المختصــة أو التي يدخل ضمن أنشطتها حماية البيئة ، وهى تقارير لــيس لها فترة زمنية معينة ، وتتضمن هذه التقارير الظواهر المؤدية للتلوث وأســبابها والآثــار السلبية لها ، وتوصيات الجهاز لعلاجها والتي تتمثل في وضع الضوابط اللازمة لأحكام الرقابة على الأعمال المسببة للتلوث ، ومتابعة الجهــات المخالفة وأجراء التفتيش الدوري عليها ، والتخطيط الجيد للأعمال ، وتوفير الاعتمادات المالية اللازمة لمشروعات حماية البيئة ، وأخذ البعد البيئي عند دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية .

وهــذا ويــتابع الجهاز المركزي للمحاسبات توصياته الواردة في تقاريره وفقاً لقانونه ، كما يتم إحالة تقارير الجهاز إلى اللجان النوعية بمجلس الشعب لدراستها واتخاذ التوصيات اللازمة في هذا الشأن .

وتتمــثل أهم المشاكل التي تواجه الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على ومراجعة البيئة على النحو التالي :

1- عدم توافر نظام شامل ومتكامل للمعلومات البيئية على المستوى المحلى يساعد في توفير البيانات التي يحتاجها مخططو ومنفذو السياسات والبرامج البيئة المختلفة بالحجم والشكل المناسب .

2- عـدم توافـر خطـة قومـية شاملة للبيئة وبرامج بيئية نوعية على مستوى القطاعات والوزارات والوحدات تتمشى مع الخطة القومية ، بالإضافة لغياب التنسـيق بين الأجهزة والجهات المعنية بشئون نتيجة لكثرتها ، مما يؤدى إلى عدم التنسيق بين البرامج البيئية الفرعية وصعوبة تحديد أولويات التنفيذ .

3- عـدم اختيار الأدوات المناسبة لتنفيذ السياسات والبرامج البيئية ، وإهمال البعد البيئي عند إعداد الخطة العامة للدولة والسياسات الاقتصادية المحلية.

4- عـدم تطوير الأنظمة المحاسبية المستخدمة بما يساعد في قياس التغيرات فـي المـواد الطبيعية والبيئة على أساس سليم ، والتحليل المناسب لنفقات الـتلوث بمـا يسـاعد فـي تحديـد المسئولية عنها والتقويم السليم لأداء المشـروعات والمستويات الإدارية المختلفة ، وتحديد تكلفة معايير رقابة التلوث المحددة عن طريق الأجهزة المختصة أو المشروعات المختلفة .

5- عدم توافر المهارات اللازمة للقيام بمراجعة البيئة على كافة المستويات والقطاعات الأمر الذي يؤدى إلى الاعتماد على عمل المتخصصين من خارج الجهاز .

6- صعوبة قياس بعض النفقات والعوائد البيئية كمياً أو التعبير عنها بوحدات نقدية مما يؤدى إلى صعوبة مراجعتها .

7- عدم اكتمال وجود المعايير والنقص في مقاييس تقييم الأداء البيئي :-

حيث يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بممارسة المراجعة البيئية في ظل عدم اكتمال وجود معايير ونقص واضح في المقاييس الفنية لتقييم الأداء البيئي ، كما أنها ما زالت تحت الإعداد بالاعتماد على معايير المحاسبة، والقوانين والقواعد الخاصة بسلوك وآداب المهنة، بالإضافة إلى السياسات والقوانين والقرارات واللوائح والتعليمات الحكومية البيئية.

الفصل الرابع

أهداف وعمليات ونتائج المراجعات البيئية الداخلية والخارجية

الفصل الرابع

أهداف وعمليات ونتائج المراجعات البيئية الداخلية والخارجية

The Objectives, Processes and Outcomes of Internal and External Environmental Audits

4/1 المراجعات البيئية الداخلية .

4/2 المراجعات البيئية الخارجية .

4/3 مزايا المراجعات البيئية الداخلية والخارجية .

4/4 عيوب المراجعات البيئية الداخلية والخارجية .

4/1 المراجعات البيئية الداخلية Internal Environmental Audits

مما سبق يتضح مدى تطور المراجعة البيئية من مراجعة الالتزام Compliance Audit إلى مراجعة نظام الإدارة البيئية Environmental Management System Audit إلى مراجعات الأداء البيئي ، كما تطور إعداد التقارير البيئية من التقرير البيئي Environmental Audit إلى تقرير الاستدامة Sustainability Audit ، ويتعين الآن توجيه الاهتمام نحو دراسة المراجعة البيئية Environmental Auditing من حيث دراسة أهدافها ونطاقها وعملياتها ونتائجها ، ويتعين أولا دراسة المراجعات البيئية الداخلية (والتي يتم أدائها كأداة مساندة للإدارة) ، ثم دراسة المراجعات البيئية الخارجية (والتي يتم إجرائها لتوفير تأكيد للأطراف خارج المنظمة) .

وتتمثل نقطة البداية لدراسة عملية المراجعة البيئية الداخلية في تعريف أهدافها ونطاقها ، بالإضافة إلى تحديد هؤلاء الذين يتم أداء تلك المراجعة لهم. ومثل عملية المراجعة الداخلية العادية التي سبق مناقشتها فإن أهداف ونطاق تلك المراجعة يتم تحديدها عن طريق الإدارة بوجه عام عن طريق مجلس الإدارة أو لجنة ممثلة للمجلس مثل لجنة المراجعة أو لجنة مراجعة القضايا البيئية أو الإدارة العليا ، ويتم تصميم المراجعات لتتلائم مع احتياجات الإدارة.

ويمكن تحديد أهداف المراجعة بشكل ضيق أو بشكل واسع . فعلى سبيل المثال يمكن تحديد تلك الأهداف كما يأتي :-

a- التأكد Ensure من أن المنظمة تلتزم باتباع القوانين واللوائح البيئية (أو حتى مجموعة فرعية منها على سبيل المثال تلك المتعلقة بالمخلفات الخطرة) .

b- تقييم فعالية Effectiveness الرقابة على المخلفات القائمة ومعالجتها .

c- تحديد الآثار البيئية Environmental Impacts للعمليات والمنتجات والخدمات الحالية (على أساس تحديد البدائل التى تعتبر صديقة للبيئة) .

d- تحديــد وفورات التكلفة المحتملة Potential Cost Savings عن طريق تدنيه قيمة المخلفات وإعادة تدوير منتجات المخلفات .

e- تحديد الطرق الخاصة بتخفيض المستخدم من المواد والماء والطاقة .

وبشـــكل بديل قد يكون الهدف واسعا كما هو مطبق في حالة المراجعات التـــي يـــتم أدائها طبقا لبرنامج الأيزو رقم 14001 ونظام الإدارة والمراجعة البيئـــية الأوربـــية EMAS ، علـــى ســـبيل المثال يمكن أن يتمثل الهدف من المراجعة البيئية :-

a- الـــتأكد مـــن أن نظـــم الإدارة البيئية تعتبر ملائمة لانشطة ومنتجات وخدمات الشركة (وآثارها البيئية) وما إذا كانت تعمل بفعالية .

b- التأكد من أن الأداء البيئي Environmental Performance يتفق مع السياســـة والإجـــراءات البيئية المقررة للشركة وأيضا مع المتطلبات القانونية والتشريعية .

وجديـــر بالذكر سواء أكانت الأهداف قد تم تحديدها بشكل ضيق أو واسع فان هدف المراجعة البيئية الداخلية يتضمن غالبا بشكل ثابت (صراحة أو ضمنا) وضـــع المقـــترحات والتوصيات الخاصة بالتحسين Recommendations for Improvement ، ويمكـــــن القـــول بـــأن المراجعة البيئية الداخلية تعتبر أحد سلاســـل عمليات المراجعة Series of Audits أو أحد عناصر دورة المراجعة Audit Cycle حيث يتم في ضوئها مراجعة كافة أنشطة الشركة إلا أن ذلك يتم لأكـــثر مـــن فترة من الزمن على سبيل المثال ثلاثة سنوات . ويوضح الملحق

الثاني لبرنامج الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبي أن الشركات التي لديها تأهيل بذلك البرنامج يتعين أن تخضع لعملية المراجعة كافة أنشطتها عن أكثر من فترة زمنية . أن تلك الفترة المتخذة لإتمام مراجعة كافة الأنشطة تعرف بمصطلح دورة المراجعة Audit Cycle ، ومن الممكن أن تتم كافة أنشطة الشركات الصغيرة وغير المعقدة عند فترة زمنية واحدة . ويجب أن يتم الانتهاء من عملية المراجعة (أو دورة المراجعة) للشركات التي تكون لدورة مراجعتها فواصل زمنية بين تلك المراجعات – خلال فترات زمنية فاصلة لا تزيد عن 3 سنوات . كما يوضح الملحق (A) للأيزوا 14001 أن الشركات المسجلة بنظام الأيزو يطلب منها أن يكون لديها مراجعات دورية لنظام الإدارة البيئية ، ولكن ليس هناك تحديد للإطار الزمني لها ، ومع ذلك فإن برنامج المراجعة يتعين أن يتضمن تفاصيل لتكرار ودورية المراجعة .

أن نطاق المراجعة الداخلية البيئية (بمعنى مجالها وحدودها في ضوء عوامل على سبيل المثال الموقع المادي ، الموضوع والأنشطة التنظيمية التي يتم مراجعتها) . تعتمد على أهداف المراجعة ، فقد تغطي المراجعة على سبيل المثال كامل المنظمة (المراجعة الشاملة A Comprehensive Audit) ، أو قد تركز على قسم أو عملية (مراجعة أحد الأنشطة An Activity Audit) ، أو على موقع أو أكثر (مراجعة الموقع A Site Audit) ، ومع ذلك فلكل عملية مراجعة يعتبر من الأهمية بمكان أن يكون النطاق مثل هدف المراجعة ونتائج المراجعة المتوقعة محددا بوضوح كتابة ومتفق عليه بين المديرين أو الإدارة العليا التي تطلب تلك المراجعة ، وعلى وجه التحديد يجب أن يتم عمل إشارة مرجعية إلى :-

a- الموضوع والأنشطة التي يتعين أن تغطيها المراجعة البيئية .

b- المعايير البيئية التي يتعين وضعها أو استخدامها لتقييم الأداء .

c- الفترة التي يجب أن تغطيها المراجعة .

وكمـــا هو الحال بالنسبة لكافة أنواع المراجعات الأخرى فمن أجل التأكد من توافـــر الموضـــوعية والخلو من التحيز من الأهمية بمكان أن يكون كافة أعضاء فريق المراجعة مستقلين وحياديين عن الموضوع والأنشطة محل المراجعة. ومن الأهمـــية أيضا أن يمتلك أعضاء فريق المراجعة سواء على المستوى الفردي أو الجماعي المعرفة والمهارة والخبرة الضرورية لتحقيق أهداف المراجعة . وبسبب وجـــود مدى من المعرفة والمهارات التي تكون مطلوبة للمراجعات البيئية ، فإن معظـــم فرق عمل المراجعة بطبيعتها ذات دوائر متدخلة من المعارف ، حيث قد يـــتكون فـــريق عمـــل المـــراجعة من عاملين من أحد أجزاء من المنظمة محل المـــراجعة ، ومن عاملين من أجزاء أخرى من المنظمة ومستشارين أو مراجعين خارجيـــن أو مزيج من كل ذلك . وعندما يتم استخدام أعضاء عمل داخليين فإن اســـتقلالهم عـــن الموضوع (الموضوعات) والأنشطة محل المراجعة تعتبر ذات أهمـــية خاصـــة . أن هـــدف (أهداف) المراجعة ونطاقها يحدد الحجم والمعرفة والمهارة والخبرة المطلوبة لفريق العمل وفي هذا المقام تم الإشارة إلى ما يلي :-

" أن المراجعة البيئية تتطلب معرفة بإطار العمل القانوني الذي خلاله تعمل الشـــركة وأي تغـــيرات لاحقـــة أيضا في القانون ، بالإضافة إلى فهم بعمليات الشـــركة والمواد الخام لها ومنتجاتها والمخلفات واستخدامات الطاقة ، وأثار كل مـــن تلك العوامل على البيئة محليا وعالميا ، بالإضافة إلى القدرة على اقتراح الطـــرق التـــي علـــى ضـــوئها قد تغير الشركة أو تحسن ما تقوم بعمله . أن الشركات الكبيرة فقط يمكن أن تقدم كافة تلك المعارف والمهارات بشكل دائم .

ولذلــك السبب من الأرجح لأغراض المراجعات البيئية ان يتم تنفيذ معظم عمل المراجعة للشركة عن طريق المستشارين والخبراء المتخصصين ".

أن عملــية المراجعة البيئية تتماثل تماما مع مراجعة القوائم المالية الخارجية وهى تتبع مجموعة من الخطوات المنطقية المتماثلة وعلى وجه التحديد ما يلي :-

1- اكتساب فهم بالمنظمة والموضوعات والأنشطة محل المراجعة .

2- تخطيط عملية المراجعة .

3- جمع أدلة إثبات عملية المراجعة .

4- تقييم أدلة الإثبات وتكوين الاستنتاجات وتطوير التحسينات .

5- الــتقرير عــن نتائج المراجعة والاستنتاجات والتوصيات إلى مجلس الإدارة الذين طلبوا عملية المراجعة .

أن كافــة تلــك الخطــوات تعتبر قائمة في كافة المراجعات البيئية إلا أن تفاصــيلها تتبايــن طــبقا لهدف أو أهداف المراجعة ، على سبيل المثال فإن تفاصيل مراجعة الالتزام سوف تختلف عن تلك الخاصة بالمراجعة الشاملة أو مــراجعة الموقــع ، ولأغــراض التوضيح يتم أدناه شرح الخطوات التي يتم تطبيقها عادة في المراجعة الشاملة Comprehensive Audit .

1- اكتساب الفهم بالشركة وأثرها البيئي ونظم الإدارة البيئية لها

Gaining an Understanding of the Company, Its Environment Impact and its EMS ·

مــن أجل اكتساب فهم شامل بالمنظمة وأثرها البيئي ونظام الإدارة البيئي بهــا فإن رئيس فريق المراجعة عادة ما يقوم بفحص كافة المستندات والوثائق الملائمــة . ويتضــمن ذلــك على سبيل المثال توثيق السياسة البيئية للشركة وتحديد الأهداف والمتطلبات البيئية وأدلة الإجراءات البيئية ، وسجلات تدريب

أعضاء فريق العمل، والمتطلبات التشريعية التنظيمية التي تخضع لها الشركة، ونتائج واستنتاجات المراجعات البيئية السابقة مهما كانت أهدافها سواء أكانت ضـيقة أو واسـعة ، وتقاريـر مـراجعات الإدارة لتقارير المراجعة البيئية (متضـمنة التقارير عن الاستدامة وعن فعالية نظم الإدارة البيئية) ، وسجلات الحوادث والظروف الطارئة وكيف تم التعامل معها .

أن فريق المراجعة يجب أن يزور الشركة للتقابل مع الموظفين المسئولين الرئيسيين لاكتساب الخبرة ببعض الأمور مثل معرفة الهيكل التنظيمي واتجاه أعضـاء مجلـس الإدارة والمديريـن الرئيسيين بالقضايا البيئية ، والمجالات الوظيفـية للمـنظمة (علـى سبيل المثال التسويق والعلاقات العامة والشئون القانونـية والإنـتاج والتمويل) وعواملها التشغيلية (على سبيل المثال الأعباء الخاصة بالتشغيل متضمنة الهواء والماء والضوضاء ومشاكل الموقع واستخدام الماء والطاقة والمواد والمخلفات وإعادة التدوير والصحة والأمن الوظيفي) .

2- تخطيط عملية المراجعة Planning the Audit

تأسيسا على الفهم بالمنظمة وأثرها البيئي ونظم إدارتها البيئية يمكن لفريق المـراجعة أن يقوم بتطوير خطة المراجعة . حيث يجب أن يحددون من بين عديد من الأمور ما يلي :

a- الوحدات التنظيمية والوظيفية والتشغيلية التي يتعين مراجعتها .

b- تلـك العناصـر الخاصـة بنظام الإدارة البيئية للمنظمة التي تعتبر ذات الأفضلية الأعلى (بسبب أن تشغيلها الفعال يعتبر ذو أهمية للتشغيل الفعال لكافـة نظام الإدارة البيئية أو بسبب أن المراجعات السابقة قد أشارت إلى مشاكل جوهرية أو نتيجة أو لبعض الأسباب الأخرى) .

c- الإجراءات التي يتعين استخدامها لمراجعة العناصر المتعددة لنظام الإدارة البيئية والأداء البيئي للشركة ، والمسئولية عن أداء وفحص تلك الإجراءات (بمعنى تصميم برنامج المراجعة) .

d- التواريخ والمواقع التي ترتبط بها عملية أداء إجراءات المراجعة عليها .

e- جدولة زمنية للاجتماعات التي يتم عقدها مع المديرين والإداريين التنفيذيين المسئولين الذين يطلبون عملية المراجعة .

f- محتوى وشكل تقرير المراجعة وتاريخ إصداره المتوقع والأطراف التي سيوجه إليهم التقرير ويتم توزيعه عليهم .

وكما هو الأمر بالنسبة لمراجعة القوائم المالية فإن خطة المراجعة وبرنامجها يجب أن تكون مرنه بشكل كاف حتى يمكن أن يتم إجراء أي تغيرات عليها إذا ما كان ذلك ملائما في ضوء أي معلومات أخرى تم جمعها أثناء عملية المراجعة .

3- جمع أدلة إثبات المراجعة Collecting Audit Evidence

يتطلب الأمر أن يتم جمع أدلة إثبات مراجعة ملائمة وكافية على ضوئها يتم تكوين الاستنتاجات الخاصة بملائمة نظام الإدارة البيئية للشركة وأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها وأثرها البيئي ، وأيضا مدى فعالية تشغيل النظام وقدرته على التأثير على الأداء البيئي المحسن ، والتأكد من الالتزام بالمتطلبات القانونية الملائمة .

وكما هو الحال بالنسبة لمراجعات القوائم المالية فإن دليل الإثبات يتم جمعه عن طريق مجموعة ممن الإجراءات تشمل ما يلي :-

a- ملاحظـــة Observation الأنشطة والظروف المرتبطة بتقييم ما اذا كانت تتمشى مع معايير نظام الإدارة البيئية المقررة للشركة .

b- الاستفسار Inquiry من المسئولين الملائمين (سؤال الأفراد عن الأنشطة التي يقومون بأدائها ، وما إذا كان يمكنهم تحديد الطرق التي على أساسها يمكن أن يتحسن الأداء البيئي لمجالهم أو مجالاتهم) .

c- الحصـــول Acquiring علـــى المعلومات من مصادر خارجية على سبيل المثال مقاييس التحقق المستخدمة عن طريق الشركات المماثلة الأخرى أو أنمـــاط الصـــناعة التـــي تقـــدم مقايـــيس مرجعية ملائمة لتقييم الأهداف والمتطلبات البيئية للشركة أو معلومات عن العمليات البديلة التي تؤدى إلى مخلفات أقل أو استهلاك منخفض للماء أو الطاقة .

d- اختبار Examination السجلات والمستندات ، على سبيل المثال سجلات الانـــبعاثات واستخدام الماء والطاقة والفاقد الناتج والتصرف فيه والصحة والأمان وتدريب العاملين .

e- الفحـــص التحليلـــي Analytical Review على سبيل المثال تحليل جزء من المدخـــلات منسوبا مخرجات للعملية ، وتقييم النطاق ومعدل التغير في الأثر البيئي لنشاط أو منتج أو خدمة محددة في أحد الفترات مقارنة بالفترة التالية .

f- اختبارات التفاصيل Tests of Details على سبيل المثال اختبار عينات من ســجلات بعـــض العوامـــل علـــى سبيل المثال استخدام الطاقة والماء ، والانـــبعاثات والمخلفات الناتجة والتصرف فيها وما إلى ذلك لتقييم ما إذا كانت النتائج المسجلة تتوافق مع النتائج الفعلية .

4- تقييم أدلة الإثبات وتكوين الاستنتاجات وتطوير المقترحات

Evaluating the Evidence, Forming Conclusions and Developing Recommendations

بعـد أن يتم جمع أدلة إثبات المراجعة يجب على فريق المراجعة أن يقوم بفحـص نـتائج إجراءات المراجعة المؤداة للتأكد مما إذا كان قد تم جمع أدلة إثـبات كافـية لكل قطاع للمراجعة ولتكوين رأى عن المراجعة في مجموعها عما إذا :-

a- مـدي ملائمة نظام الإدارة البيئية للمنظمة وأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها وأثره البيئي .

b- مـا إذا كانت الأهداف والمتطلبات البيئية المحددة للفترة محل المراجعة قد تم التوصل إليها وتحقيقها .

c- ما إذا كانت المنظمة قد التزمت بكافة المتطلبات التشريعية البيئية الواجبة التطبيق .

أن أي حـالات جوهـرية تمـثل عدم تطابق مع معايير وإجراءات نظام الإدارة البيئـية يجـب أن يتم تقييمها لتحديد طبيعتها (على سبيل المثال ما إذا كانـت حـالات معـزولة أو منظمة) وتأثيراتها . بالإضافة لذلك فإن الفرص الخاصـة بالمـنظمة لتحسين نظام الإدارة البيئية أو أدائها البيئي يجب أن يتم تحديدها وحينما يكون ذلك ملائما - يجب أن يتم وضع المقترحات الملائمة .

5- التقرير عن نتائج واستنتاجات وتوصيات المراجعة

Reporting the Audit Findings, Conclusions and Recommendations

قـبل أن يتم إعداد تقرير المراجعة ، يقوم فريق عمل المراجعة بعقد جلسة اجتماع ختامية عامة مع المديرين أو المسئولين عن نظام الإدارة البيئية للمنظمة

والأداء البيئـي والالـتزام بالمتطلـبات التشـريعية البيئية ، وأيضا مع هؤلاء المسئولين عن الوظائف والأنشطة محل المراجعة . يتمثل غرض ذلك الاجتماع فـي تقديـم نتائج المراجعة بطريقة نظرية ، والتأكد من أن هؤلاء الموجودين يتفهمون ويقرون بالنتائج ، وهى تقدم الفرصة أيضا لموظفي الشركة للرد على أية استفسارات لهم عن النتائج أو أي سوء فهم أو عدم اتفاق معها .

بعـد ذلك الاجتماع يتم إعداد تقرير المراجعة ، وهو عادة ما يتم توجيهه الى مجلس الإدارة أو المديرين المسئولين الذين قاموا بطلب عملية المراجعة ، وهو يتضمن المعلومات التالية :-

a- الأهداف والنطاق المتفق عليه في عملية المراجعة .

b- تحديد الوظائف والأنشطة محل المراجعة .

c- تحديد موظفي الشركة المسئولين عن الوظائف والأنشطة محل المراجعة .

d- المعايير التي على أساسها يتم أداء عملية المراجعة .

e- الفترة التي تغطيها عملية المراجعة وتاريخ عملية المراجعة .

f- نتائج المراجعة المرتبطة بأدلة الإثبات المؤيدة .

g- الاستنتاجات الخاصة بما يلي :-

1- مستوى الالتزام بالسياسة البيئية للشركة .

2- الأداء والتقدم البيئي للشركة .

3- مدي ملائمة نظام الإدارة البيئية للشركة وأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها وآثارها البيئية .

4- الأهداف والمتطلبات البيئية للشركة .

5- مدي فعالية تشغيل نظام الإدارة البيئية .

6- مدي فاعلية وإمكانية الاعتماد على ترتيبات الشركات الخاصة بمتابعة آثارها البيئية .

7- التزام الشركة بالمتطلبات التشريعية واجبة التطبيق .

h-التوصيات الخاصة بالإجراء التصحيحي أو الخاصة بالتحسينات المرتبطة نظام الإدارة البيئية للشركة وأدائها البيئي أو الالتزام بالمتطلبات التشريعية الواجبة التطبيق .

ويتم وضع تاريخ للتقرير أيضا ، كما يتم التوقيع عليه عن طريق رئيس فريق المراجعة .

4/2 المراجعة (التحقق) البيئية الخارجية

External Environmental Verification (or Audit)

سبق القول بأن كافة الشركات الرئيسية في الحقيقة تقوم بالتقرير عن المعلومات البيئية سواء في تقاريرها السنوية أو في تقارير بيئية منفصلة ، وقد سبق الإشارة أيضا إلى أن المعلومات البيئية يمكن أن يتم نشرها في تقارير بيئية واجتماعية أو تقارير الاستدامة .

وجدير بالملاحظة أيضا فإن عدد من الشركات تختار أن تكون لديها معلومات بيئية مدققة أو تم التحقق منها **Verified or Audited** . ذلك التدقيق أو التحقق يعتبر اختياريا وليس إلزاميا ، حيث أنه غير مرتبط بالمتطلبات القانونية أو التشريعية أو مع تلك المتعلقة بمعايير أو خطط بالأيزو 14001 . إن الأيزو 14001 يتطلب من المسجلين أن يقوموا بنشر سياستهم البيئية ، إلا أنها لم تتطلب أي أفصاحات أخرى ، كما أنها لم تتطلب أن يتم التحقق من وتدقيق تلك المعلومات البيئية التي يتم التقرير عنها خارجيا . علاوة على ذلك فإنها لم

تتطلب من المسجلين أن يكون لديهم نظام إدارة بيئية EMS يتم تدقيقه والتحقق منه خارجيا ، ويتناقض ذلك مع نظام الإدارة والمراجعة الأوربية EMAS الذي يتطلب من المسجلين أن يقومون بنشر قوائم بيئية يتم تدقيقها سنويا ، وأيضا أن يكـــون لديهم برنامج مراجعة Audit Programme على نظام الإدارة البيئية ، وكافـــة العناصر الأخرى الخاصة بالتسجيل يتم تدقيقها في فترة لا تزيد عن 36 شهر ، وجدير بالذكر فإن الآلية الخاصة بالمتابعة والرقابة على الأداء البيئي – بمعنى أخر المراجعة البيئية – تعتبر أحد عناصر نظام الإدارة البيئية .

وجدير بالبيان يتم استخدام كلمة تحقق أو تدقيق Verify بدلا من مراجعة Audit ارتـــباطا بالتقرير البيئي الخارجي ، وقد يتم تفضيل استخدام اصطلاح تأكـــيد Assurance واعتباره اصطلاح أكثر تمييزا من الاصطلاحات الأخرى مثل التحقق أو الفحص Verification and Review حيث أن ذلك الاصطلاح يتحاشـــى ويتجنـــب أي ارتـــباك مع استخدام مصطلحات المراجعة والتدقيق والتحقق التي يمكن القول بأن لها معاني أكثر تخصصا .

وقـــد عرف اصطلاح التأكيد Assurance بأنه ذلك الاصطلاح الذي يؤكد علـــى تعزيز مصداقية المعلومات ، وعادة ما يشير مصطلح المراجعة Audit على أنه تكليف أو ارتباط بأداء مهمة التأكيد Assurance التي من خلالها يتم تعزيـــز مصداقية المعلومات إلى مستوى ودرجة مرتفعة ، على سبيل المثال المراجعة القانونية الإلزامية للقوائم المالية ، في حين يعرف اصطلاح التحقق Verification بأنه عبارة عن اختبار للتفاصيل من خلاله يتم التأكيد على أمر معين عن طريق الإشارة إلى دليل الإثبات الحاسم ، على سبيل المثال اختبار الإفصاح في المستندات والوثائق المرسلة إلى الطرف الثالث .

ولــم يحــدد نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبي أي تعريف للتحقق Verification، على أساس أنه يشير ضمنا لمعني مماثل قريب لتعريف التأكيد Assurance ، ولذلك يتم استخدام ذلك الاصطلاح ليعنى نفس الشيء أى أنهما مترادفان ، وفى ظل سياق توفير المصداقية للمعلومات البيئية التي يتم التقرير عنها خارجيا – فإن استخدام اصطلاح المراجعة يعتبر غير ملائما، بسبب عدم إمكانية توفير مستوى ضمني مرتفع من التأكد بوجه عام ، وهذا ينشأ من ثلاثة عوامل رئيسية هي على وجه التحديد ما يلي :-

1- نقص المعايير والمقاييس المقبولة بصفة عامة لأغراض التقرير البيئي .

2- غــياب مؤشرات الأداء الكمية المقبولة عموما وبسبب الطبيعة الذاتية والنوعية لكثير من المعلومات التي يتم تضمينها في تلك التقارير .

3- نقــص معايــير التحقق المقبولة بوجه عام أو معايير التأكيد والغياب العام لأدلة الإثبات الحاسمة .

أن غــياب معايير ومقاييس التقرير البيئي المقبولة بوجه عام تعنى أنه ليس هــناك أي مقايــيس مرجعية Benchmarks مقبولة بوجه عام والتي في ظلها يمكــن أن يتم الحكم والتقرير على الأداء البيئي للشركة وجودة تقاريرها البيئية، أيضــا فإنهــا تؤدى إلى تقارير بيئية لشركة واحدة تفتقد الثبات والاتساق خلال الزمــن أو قــد يترتــب علــيها نقص إمكانية المقارنة لمجموعة من الشركات المختلفة في أي نقطة زمنية ، وفيما يتعلق بالمقاييس المستخدمة للأداء والتقرير عــن ذلك الأداء ، وفيما يرتبط بنطاق وجودة المعلومات المفصح عنها . علاوة علــى ذلــك فبدون التقرير المعترف به ومعايير التحقق فان المعلومات البيئية تواجه بتحديات تتمثل في كونها قد تكون غير كاملة أو متحيزة أو غير دقيقة .

وعلـــى الرغم من الصعوبات الحالية التي يواجهها المعدين أو المراجعين (المحققيــن) ومســتخدمي الــتقارير البيئية الناتجة من غياب معايير التقرير المقــبولة عموما ، فإن هناك خطوات بناءه لحل تلك الصعوبات . حيث قامت المــبادرة العالمــية للتقرير Global Reporting Initiative (GRI) على وجه الخصــوص بتطوير إطار شامل للتقرير البيئي ، ويمكن إبرازه شرح أصول وأهداف تلك المبادرة على النحو التالي :-

"أن تلك المبادرة قد تم تطويرها بصفة أصلية في عام 1997 (عن طريق الــتحالفات والائتلافــيات الحزبــية الخاصـــة بالاقتصاديات المسئولة بيئيا) ، بالتضــامن مع برنامج البيئة للأمم المتحدة United Nations Environment Programme Unip عن طريق لجنة رائدة ممثلة لخليط من أصحاب المصالح المهــتمة ، أن تلك المبادرة تسعي لعمل تقرير استدامة (أي تقرير عن القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية) كمنهج ومصداقية للتقرير المالي في صورة قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق".

وتتمثل أهداف تلك المبادرة على وجه التحديد على النحو التالي :-

1- زيــادة ممارسات تقرير الاستدامة عبر دول العالم إلى مستوى معادل للتقرير المالي .
2- تصــميم ونشر وتنشيط ممارسات التقرير المعياري ، وقياسات دقيقة وقياسات خاصة بالقطاع .
3- الــتأكد مــن وجــود مضــيف مؤسسي دائم وفعال لتدعيم مثل تلك الممارسات الخاصة بالتقرير عبر دول العالم .

وقـــد نشـــرت تلك المبادرة في يونيو عام 2000 بعنوان إرشادات لإعداد تقريـــر الاســـتدامة Sustainability Reporting Guidelines والتـــي تشكل الأســـاس لعـــدد من تقارير الاستدامة ، أن تلك الإرشادات يتم تحديثها بشكل متصل ومستمر، وقد حدث ذلك التحديث في الوقت الحالي بمساعدة الأطراف التشغيلية لتلك المبادرة .

وفـــي ظل إرشادات تلك المبادرة يتم التقرير عن الأداء البيئي للشركات (الأداء الاجتماعي والاقتصادي) من خلال الإفصاح عن مؤشرات الأداء الكمية والنوعية ، ووضع تلك المؤشرات في السياق الملائم ، يتم تشجيع الشركات على الإفصاح عن الأهداف الملائمة ومعلومات البرنامج البيئي والاجتماعي والاقتصادي بالإضافة إلى التعليق على الأحداث غير العادية والاتجاهات المحددة .

أن إرشـــادات ذلـــك التقرير قد تم تطويرها بمساعدة أكثر من 30 شركة ضـــخمة متضمنا الخطوط الجوية البريطانية وشركة فورد وشركة شل . تلك الشـــركات تستخدم تلك الإرشادات كأساس لتقاريرها البيئية وقد تم عكسها في قوائم عن طريق شركة شل وشركة سينسبرى .

على سبيل المثال فقد أشار التقرير البيئي لشركة سينسبرى إلى ما يلي :-

" لأول مـــرة تم اتباع الأقسام البيئية للإرشادات المرتبطة بمبادرة التقرير العالمـــي (GRT) بالإضـــافة إلى إرشادات تقرير الاستدامة التي تحدد معايير الـــتقرير الواضـــح والمترابط منطقيا. وقد يصمم ذلك لمساعدة الشركات على توصيل المعلومات الخاصة بأدائهم البيئي والاجتماعي والاقتصادي على نحو أكثر فعالية ولأداء ذلك تم الاشتراك مع عدد من الشركات الرائدة في المملكة المتحدة باستخدام تلك المنهجية " .

بالإضــافة إلــى بعــض الشــركات الرئيسية في المملكة المتحدة التي تتبنى إرشــادات تلك المبادرة كأساس للتقرير عن أدائها البيئي (أو التنمية المستدامة) ، فــإن هــناك عدد متزايد من الشركات الرئيسية في المملكة المتحدة لديها مثل تلك المعلومات التي يتم التحقق منها خارجيا ، وعموما فإن المراجعة الخارجية للقوائم البيئــية بالنسبة للشركات الستة الكبيرة في المملكة المتحدة التي لديها تأهيل نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبي EMAS مثل شركة شل ، شركة BP ، شركة الطاقة الاسكتلندية، وشركة الطاقة الإنجليزية ، وشركة سينسبرى تعتبر إلزامية . أمــا بالنسبة لكافة الشركات الأخرى فإن المراجعة الخارجية لها تعتبر اختيارية . ويفــترض أن تلك الشركات تعتقد بأن الموازنة بين التكلفة والفعالية تشير إلى أنه يتعيــن أن يكون لها معلومات ذات مصداقية في تلك التقارير ، وقد تم عكس ذلك الاعــتقاد علــى الأقل لمدى معين في ضوء الحقيقة الخاصة بأن معظم الشركات التي تم التحقق من معلوماتها البيئية (معلومات التنمية المستديمة) ترتبط بحوار مع أصــحاب المصــالح أو الاسترشــاد برأي أصحاب المصالح ، ولا شك أن ذلك النشــاط يعتــبر أحد الأساليب التي تم تطويرها واستخدامها عن طريق الشركات للــتعامل مــع طبــيعة قضايا التنمية المستديمة متعددة الأبعاد ، وقد شرح اتحاد الخبراء الأوروبيين FEE ذلك بشكل أكثر تحديدا على النحو التالي :-

" يمكــن للشركة أن تستخدم اسلوب الحوار مع أصحاب المصالح المرتبط بتقرير التنمية المستديمة للتأكد من :-

1- مــا هي الأمور التي يرغب أصحاب المصالح في أن يتضمنها تقرير التنمية المستديمة والتي تفي باحتياجاتهم .

2- المستويات التي خلالها تصبح تلك الأمور جوهرية على نحو كاف ، بحيث يتعين تضمينها (بعبارة أخرى مستويات الأهمية النسبية) .

3- ما هي عدم الدقة في قياس أو درجة التقريب التي تعتبر مقبولة (بعبارة أخرى الخطأ المقبول) .

4- ما هو التأكيد (التحقق الخارجي) .

وبخــلاف مراجعة القوائم المالية الخارجية حيث يتم تحديد أهدافها ونطاقها عن طــريق القانون ، فإن مستوى التأكيد الخاص بصدق وعدالة القوائم المالية بتعريفها يتعيــن أن يكون مرتفعا ، أما أهداف ونطاق ومستوى التأكيد الذي يجب توفيره عن طــريق خدمة التحقق البيئية أو الاستدامة تحتاج أن يتم تحديدها عن طريق الشركة ذات الصــلة ، وفــي كثير من الشركات حيث يتم مثل تلك التكليفات فإن المديرين يتوصلون إلى قرار معين بشأن تلك الأمور كنتيجة لإشتراك أصحاب المصلحة في الحــوار وتبادل الآراء معهم [1] . أما بخصوص المسجلين بنظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبي EMAS فإن الأهداف ومستوى التأكيد الذى يتعين توفيره عن طريق المدقــق الخــارجي يــتم تحديده فى صورة عامة عن طريق متطلبات ذلك النظام الأوروبى . عموما تتطلب المادة الثالثة من كافة المسجلين بذلك النظام الآتى :-

a) أن يكون لديهم نظام إدارة بيئية وبرنامج مراجعة يتم التحقق منه على الأقل مرة واحدة كل 36 شهر .

---

[1] عرف اتحاد الخبراء الأوروبيين أصحاب المصالح والاشتراك فى حوار معهم على النحو التالى :-

- أصحاب المصلحة Stakeholders هم أفراد ومنظمات لديها أو يمكن أن يكون لديها مصلحة غير بسيطة فى قرار التنمية المستدامة للشركة . ان المصلحة يمكن أن تؤثر فى القرار وبساطة من خلال تأثرها عن طريق نتائج القرار . على سبيل المثال فإن أصحاب المصلحة قد تتضمن المستثمرين والهيئات الحكومية والعاملين والموردين والعملاء وهؤلاء الذين من المحتمل أن يتأثروا بتلك التأثيرات البيئية أو بسبب عوامل أخرى .
- حوار أصحاب المصلحة Stakeholders Dialogue هو تفاعل بين الشركة وأصحاب المصلحة فيها للتحقق من أراء صاحب المصلحة وتوصيل المعلومات الملائمة الى أصحاب المصلحة بالشركة .

b) نشر قوائم مالية بيئية يتم التحقق منها على نحو سنوي .

وعلـــى الـــرغم من أن نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأول AMAS في عام 2001 لم تعرف مصطلح تحقق Verify أو التأكد من الصحة Validate إلا أنـــه مـــن الواضح أنه شئ ما مماثل أو قريب لمراجعة القوائم المالية التي توفـــر مســـتوى مـــرتفع من التأكيد بدرجة معقولة وقد حدد في الملحق (7) الفقرات 5 ، 4 ، 1 على سبيل المثال أن :-

أن وظيفة المحقق Verifier البيئي تتمثل في اختبار Check :-

a- الالـــتزام بكافـــة متطلبات تعليمات ولوائح نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبـــي ، والفحص البيئي المبدئي ، ونظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية ونتائجها والقوائم البيئية .

b- إمكانـــية الاعتماد على ومصداقية وصحة البيانات والمعلومات في القوائم البيئية [1].

أن المحقق البيئي يجب على وجه الخصوص أن يقوم بالفحص والمراجعة بطـــريقة مهنية السلامة الفنية للفحص البيئي المبدئي إذا كان ذلك ملائما ، أو الإجـــراءات الأخـــرى المنفذة عن طريق المنظمة . وبدون أن يتم إجراء أي تكرار أو ازدواج غير ضروري لتلك الإجراءات ، أن المحقق البيئي يجب أن

---

[1] ان المتطلبات التفصيلية المحددة فى نظام الإدارة والمراجعة البيئية الاوربي فى الملحق III الخاصة بالمعلومات المنشورة فى القوائم البيئية للشركات تساعد على الإشارة الى مستوى التأكيد المرتفع الخاص بأن نظام EMAS يتعين أن يخضع للتحقق من المعلومات البيئية المقررة سنويا . ان المتطلبات تحدد على سبيل المثال أن المعلومات البيئية المنشورة يجب أن تكون دقيقة وغير مضللة وقابلة للتحقق وملائمة كما أنها تستخدم فى سياق أو موقف ملائم .

يســـتخدم اختـــبارات ملائمة لتحديد ما إذا كانت نتائج المراجعة الداخلية تعتبر قابلة للاعتماد عليها .

وكمـــا هـــو الحـــال بالنسبة للمراجعات البيئية الداخلية كما سبق مناقشتها فإن التحقق الخارجي للإفصاحات البيئة أو المرتبطة بالتنمية المستدامة يتم إجراءه بنفس الطـــريقة أو المنهجـــية ذات الصـــلة بمراجعة القوائم المالية الخارجية ، أن خدمة التحقيق أو التدقيق يجب أن يتم تخطيطها وأدائها من أجل الحصول على دليل إثبات كافي ملائم للتعبير عن رأي ذو مستوي تأكيد مرغوب بخصوص إمكانية الاعتماد علـــى المعلومـــات . وتتمثل تلك المهمة في مجموعة من الخطوات المنظمة منطقيا على النحو التالي :

1) تحديد إمكانية قبول الارتباط

Determining the Acceptability of the Engagement

يحتاج المدقق أو المحقق أن يقوم بمراعاة ما إذا كان :-

a- فريق عمل التحقق أو التدقيق **Verification team** مهارات متعددة المعرفة الضرورية للاضطلاع بالارتباط أو التحقق .

b- أن هناك موارد كافية لفريق عمل التحقق في مواقع ملائمة لأداء عملية التحقق والتدقيق داخل إطار زمني معقول .

c- فريق عمل التحقق درجة الحياد والاستقلال الضرورية عن العميل (كما هو الحال بالنسبة للمراجعين الخارجيين) ، وإذا لم يتم إدراك أن أعضاء فريق التحقق حياديين عن العميل فإن إيضاح التحقق لن يوفر المصداقية المستهدفة على المعلومات المنشورة .

d- أن تلك المعلومات التي يتم التحقق منها تعتبر ملائمة ومناسبة لمعايير التحقق كما أن هناك معايير تمكن من تحقيق المستوي المستهدف للتأكيد .

2) الاتفاق مع العميل على الأمر موضوع التحقيق ونطاق وشروط الاتفاق

Agreeing with the Client the subject matter, Scope and Terms of the Engagement

أن نطاق ارتباط التدقيق أو التحقق قد يكون محدودا على أقل من كامل التقرير البيئي أو تقرير التنمية المستديمة . وكما يشرح اتحاد الخبراء الأوروبيين في عام 2002 أن ذلك قد يكون بسبب أن الشركة لا ترغب في الحصول على تأكيد عن كافة التقرير (ربما بسبب التكلفة أو بسبب الارتباط بموردين تأكيد آخرين) ، أو بسبب أن هناك قيود تنبع من نقص المعايير المناسبة أو دليل إثبات يمنع من تضمين بعض الأمور ، بالإضافة إلى ذلك في ضوء مجموعة من الموضوعات القائمة فإن أهداف خدمة التأكيد قد يتم تقييدها ، على سبيل المثال قد يتم توفير تأكيد عن تطبيق أحد السياسات ولكن ليس على الالتزام بها أو عن تشغيل النظام وليس على دقة مؤشرات الأداء التي تعتمد على البيانات الناتجة من ذلك النظام . علاوة على ذلك ففي ظل وجود هدف معين قد تطلب الشركة مقدما أن لا يستخدم مقدم التأكيد المدى الكامل لدليل الإثبات الذي تم تجميعه من الإجراءات ، على سبيل المثال فإن الزيارات إلى المواقع قد يتم تقييدها أو قد يتم منع إجراء حوار أو تبادل مناقشات مع أصحاب المصلحة .

وعند دراسة التحقق الخارجي **External validation** للإفصاحات البيئية أو تلك الخاصة بالتنمية المستدامة ، يتطلب ذلك أن يتم الوضع في الذهن أنه بخلاف مراجعات القوائم المالية الخارجية فإن الشركات تقوم بالتقرير وتقوم بالتحقق من صحة وملائمة المعلومات المالية اختياريا ، كما أنه ليس هناك معايير للتقرير أو للتحقيق مقبولة ومتعارف عليها عموما . على الرغم من

ذلك فعندما يكون نطاق المهمة مقصورا على أقل من التقرير البيئي الكامل (أو التقرير عن الاستدامة) أو أن الإجراءات التي يتعين أدائها مقيدة بطريقة معينة فإن المدقق أو المحقق الخارجي يحتاج أن يقوم بتقييم ما إذا كان دليل الإثبات الكافي والملائم يمكن أن يتم جمعه لتأييد النتيجة ، وما إذا كان سيكون قادرا على تحديد الأجزاء التي ستكون موضع التدقيق والتحقق الخارجي في التقرير البيئي أو تقرير الاستدامة للمستخدمين بوضوح وبشكل كافي .

3) اكتساب فهم شامل لشركة العميل وموضوعاتها ذات الصلة بالبيئة :

قبل البدء بالمهمة فإن المدقق أو المحقق يحتاج أن يكتسب فهم شامل بشركة العميل ، بالإضافة إلى المتطلبات البيئية القانونية المتعلقة بها والآثار البيئية لأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها وسياستها البيئية ، ونظام الإدارة البيئية الخاص بها والأهداف والمتطلبات البيئية وبرنامج المراجعة البيئية ونتائج المترتبة عليه وأدائها البيئي . ذلك الفهم يعتبر ضروريا من أجل توفير أساس لتقييم جودة المعلومات موضع التحقق والتدقيق .

4) تخطيط المهمة Planning the engagement

تتضمن تلك الخطوة في مهمة التحقق تحديد أجزاء التقرير البيئي (أو تقرير التنمية المستديمة) التي يتعين أن يتم التحقق منها وتدقيقها ، وتحديد معايير التقييم الملائمة ، وتحديد مستويات الأهمية النسبية ، وتقييم احتمال مدى وجود تحريفات جوهرية في التقرير وتقييم إجراءات التحقق الملائمة .

5) أداء إجراءات الالتزام Performing Compliance Procedures

عندما تشير خطوات اكتساب الفهم بشركة العميل وتخطيط المهمة أن نظام الإدارة البيئية للشركة ونظم المعلومات الإدارية الأخرى تعتبر فعالة في منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في بيانات أو معلومات الشركة ، فإن المراجع أو المحقق Verifier قد يخطط بأن يقوم بالاعتماد على النظم لتوليد معلومات بيئية يمكن الاعتماد عليها . ومع ذلك فكما يتم في المراجعة الخارجية للقوائم المالية وبصرف النظر عن مدى إمكانية الاعتماد الذي قد تظهره نظم الشركة فقبل أن يقوم المحقق أو المراجع بوضع اعتماده عليها يتعين أن يقوم باختبار مناسبة تصميم النظم في منع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات الجوهرية في المعلومات البيئية (أو معلومات التنمية المستدامة) بالإضافة إلى فعالية تشغيل أساليب الرقابة الداخلية للنظم خلال الفترة محل التقرير .

6) أداء إجراءات التحقق الأساسية Performing Substantive Procedures

كما هو الحال في المراجعة الخارجية للقوائم المالية ، يتم استخدام الفحص التحليلي Analytical Review واختبارات التفاصيل Tests of details لاختبار اكتمال ودقة وسلامة المعلومات في التقرير البيئي أو تقرير الاستدامة للشركة التي يخضع للتحقق الخارجي .

7) أداء إجراءات الإتمام والفحص

Conducting Completion and review procedures

تعتبر تلك الخطوة في مهمة التحقق البيئي مشابهة تماما لنظيرها التي يتم تأديتها في المراجعة الخارجية للقوائم المالية . وهي تتضمن عديد من الإجراءات على سبيل المثال :

1- الحصول على خطاب تمثيل من الإدارة Management representation letter لتأييد كافة الإيضاحات والتأكيدات التي قامت الإدارة بعملها والتي يضع عليها المحقق الخارجي اعتماده .

2- فحص كامل التقرير البيئي (الاستدامة) لاختباره على وجه التحديد أن العرض الشامل للتقرير غير مضلل ، وأن التقرير متوازن بمعني أنه يعكس بوضوح كل من الجوانب الإيجابية والسلبية للأداء البيئي (الاستدامة) للشركة .

3- فحص المعلومات الأخرى الصادرة عن طريق الشركة (متضمنة قوائمها المالية) التي قد لا تتطابق مع أفصاحاتها البيئية (أو الاستدامة) .

8) إصدار تقرير التحقق للإدارة

Issuing the Verification Report to Management

كما هو الحال بالنسبة للتقرير والتحقق البيئي فليس هناك أي معايير تحكم تقرير التحقق الخارجي عن المعلومات البيئية . ومع ذلك فإن إجراءات التحقق Verifications المؤداة للشركات المسجلة بنظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبي EMAS تتطلب أن يحدد تقرير أو المحقق الموجه للإدارة ما يلي :

(a) كافة القضايا الملائمة للعمل المنفذ عن طريق المحقق البيئي .

(b) نقطة البداية للمنظمة تجاه تطبيق نظام الإدارة البيئية .

(c) بوجه عام حالات عدم التطابق مع متطلبات لوائح نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبي – وعلى وجه الخصوص ما يلي :

– العيوب والخلل الفني في الفحص البيئي أو طريقة المراجعة أو نظام الإدارة البيئية أو أي عملية ملائمة أخرى .

- نقــاط عــدم الاتفاق على مسودة القوائم البيئية وتفاصيل التعديلات أو الإضافات التي يجب عملها للقوائم البيئية .

d) المقارنة مع القوائم البيئية السابقة وتقييم الأداء للمنظمة .

بالإضـــافة إلـــى التقرير المقدم للإدارة الذي غالبا ما يكون في هيئة أو طبيعة خطـــاب الإدارة **Management letter** (والـــذي يصدر نتيجة للمراجعة الخارجية للقوائــم الماليـــة) بمعني ذلك التقرير الذي يتضمن تغذية عكسية تفصيلية للإدارة بخصـــوص مهمـــة التحقيق ونتائجها – فإن المدقق الخارجي عادة ما يقوم بإصدار تقريـــر تحقـــق للنشر مع التقرير البيئي (أو تقرير الاستدامة) للشركة ، في معظم الحـــالات فـــإن محتوي وشكل ذلك التقرير لا يعتبر غير مخالف عن ذلك المناظر لـــتقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية . وبالإشارة إلى نموذجي التقريرين اللذين يوضحهما الشكلين رقم (4/1) ، (4/2) والصادرين على التوالي عن طريق كل من **Ernst & Young** عن الفحص البيئي والاجتماعي لشركة **BP** عام 2001 ، بالإضافة إلـــى تقرير **Pricewaterhouse Cooper** عن التقرير البيئي لشركة سينسبري في عام 2001 ، وهذين التقريران يكشفان عن أن كل منهما لديه العناصر التالية :-

a- عنوان يشير إلى نوع التقرير الذي يتم إصداره .

b- الجهة التي يوجه إليه التقرير (شركة **BP** ، وشركة **Sainsbury**) .

c- فقـــره افتتاحـــية تحدد الموضوع وطبيعة المهمة ومسئولية إدارة الشركة بخصوص التقرير .

d- أساس النتائج التي يتم التوصل إليها والتعبير عنها .

e- استنتاجات ورأي المحقق تأسيسا على العمل المؤدي .

f- أسم وعنوان المحقق .

g- تاريخ التقرير .

أن أحـد العوامـل التي لم يتم مناقشتها بعد بالارتباط بالتحقق الخارجي للـتقارير البيئـية للشركة يتمثل في من يقدم أو يوفر تلك الخدمة . أن هناك متطلبيـن رئيسين للمحققين الخارجيين للتقارير البيئية هما الاستقلال والحياد Independence والكفايـة Competences . فـإذا لم يمتلك المحققين هاتين الخاصـتين مـن ثـم فإن التقرير الصادر عن طريقهم سوف يكون له التأثير المحـدود فـي تعزيز مصداقية المعلومات البيئية المنشورة عن طريق الشركات الملائمة. وفي الوقت الحاضر فإن التحقق الخارجي يتم أداؤه غالبا بشكل حصري عـن طريق أقسام أو ادارات أو وحدات الاستدامة Sustainability Units (أو ما يماثلهـا) لمكاتـب المحاسـبة الخمـس الكـبار أو عن طريق المكاتب الكبيرة للمستشارين البيئيين (أو الاستدامة) على سبيل المثال مكاتب Aspinwall , Lioyds Register أو Ashridge ، وفي هذا الاتجاه يتعين التأكيد على ما يلي :

" هناك شئ من الصراع الدائر بين معسكرين ، يتمثل المعسكر الأول في مكاتـب الخمـس الكـبار والذين لديهم الخبرة الواسعة ومنهجيتهم الفنية في الفحص بالإضافة إلى أسمائهم الدولية بالمراجعة وشهرتهم العالمية ، بينما تقع فى المعسكر الثانى مكاتب الاستشاريين تتمثل تخصصاتهم في تقديم الاستشارة البيئـية ويتميزون بخبرتهم البيئية المتخصصة . هذا وتستخدم مكاتب الخمس الكـبار متخصصين بيئيين ، كما أن مكاتب الاستشاريين تستخدم المراجعين . ويقوم كلا من الفريقين الجهتين بانتهاك حرمة أو سرقة كل من أعضاء الفريق الأخر . وقد تم زيادة قسم المراجعة البيئية لمكتب KPMG في السنوات القليلة السـابقة عـن طـريق ارتـداد عـدد كبـير مـن خبراء المراجعة البيئية Environmental audit Experts مـن أحـد العمـلاء ، حيث يمكن أن يتم

الاعـــتماد على الاستشاريين الخبراء عند استخدام كلمات مثل صحيح ودقيق وكـــامل عند إعداد التقارير ، أما المراجعين فإنها يخطئون بصفة عامة عندما يذكـــرون أي شـــئ اقوي مما يطلق عليه على نحو صحيح Properly – أيا كانـــت الأســـباب فإن التقارير البيئية في المملكة المتحدة يتم التحقق فيها عن طريق مكاتب الاستشاريين أكثر من مكاتب المراجعين ".

وقد أشار اتحاد الخبراء الأوروبيين FEF في عام 2002 بالمثل إلى العيوب الظاهرة في مدى كفاية مكاتب المحاسبة المهنية أو المكاتب الاستشارية كمحققين خارجيين للتقرير البيئي . وعلى وجه التحديد فقد تم ذكر مدى الحاجة إلى مكاتب المحاسبة للتوصيل بشكل جيد عن كيف تم مواجهة الحاجة إلى الخبرة المتخصصة وللاستشاريين لإقناع المستخدمين (أو تقارير البيئية المحققة أو ما يماثلها من تقارير) بأنهم على كفاية في أداء عملية التأكيد (التحقق) في حد ذاتها بالإضافة إلى كونهم خبراء في الموضوع محل التحقق .

وجدير بالذكر فإنه من أجل العمل كمحقق خارجي للتسجيل في نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوربي يتعين على الأفراد أو المنظمات أن يتم اعتمادهم كمحققين بيئيين . في ظل ذلك النظام طبقا للبند الرابع فإن كافة البلاد الأعضاء في الاتحاد الأوروبي يتعين عليهم أن يضعوا نظاما يتعين اعتماده من المحققين البيئيين بالإضافة إلى الأشراف على أنشطتهم . يوفر الملحق رقم (7) لذلك النظام تفاصيل المتطلبات الخاصة بالاعتماد والأشراف من المحققين البيئيين . ومن أجل أن يتم التأهيل للاعتماد يتطلب ذلك الملحق أن يمتلك الفرد أو المنظمة الآتي :

a–معرفة وفهم بتعليمات ذلك النظام بالإضافة إلى التشغيل العام لنظم الإدارة البيئية .

b-معرفة وفهم بالمتطلبات التشريعية والقانونية والإدارية الملائمة للنشاط الخاضع للتحقق .

c- معرفة وفهم بالقضايا البيئية متضمنا البعد البيئي للتنمية المستدامه .

d-فهم بالتشغيل العام للنشاط الذي يخضع للتحقق والمراجعة من أجل تقييم ملائمة نظام الإدارة .

e- معرفة وفهم متطلبات ومنهجية المراجعة البيئية (الداخلية) .

f- معرفة بمراجعة المعلومات Information audit (القوائم المالية) .

شكل بياني رقم (4/1)

بيان إبداء الرأي لمؤسسة Ernst & Young LLP

عن الفحص البيئي والاجتماعي لشركة BP

بيان إبداء الرأي Attestation Statement

إلى شركة BP

قمنا بفحص تقرير الفحص البيئي والاجتماعي لشركة BP عام 2001 كما هو ملخص بعالية من أجل التحقق الأساسي من محتواه .

أن الفحص قد تم إعداده عن طريق الشركة والتي تعتبر مسئولة عن اختيار المعلومات وجمع البيانات الخاصة بالعرض الموضح .

لا يجب أن يؤخذ بيان إيداء الرأي في حد ذاته كأساس لتفسير أداء شركة BP بالارتباط بسياساتها غير المالية .

المنهج Approach

ليس هناك في الوقت الحالي متطلبات إلزامية أو معايير مقبولة بوجه عام ترتبط بإعداد ونشر وإبداء الرأي على التقارير البيئية والاجتماعية للشركة ، ولذلك فقد استخدمنا عمليات إيداء رأي خاصة تتضمن اختبارا تفصيليا لمحتويات الفحص ، وفحص مستندي اختباري ، ومقابلات مع المسئولين والمديرين التنفيذيين ، بالإضافة إلى فحوصات على أساس الموقع لفهم كيف يتم تنفيذ السياسات غير المالية والتقرير عنها .

أساس الفحص Basis of Review

أن الشروط المتفق عليها مع الشركة تتمثل في الآتي :

1- المناقشة مع مجموعة من المسئولين والمديرين التنفيذيين بالشركة ، كل منهم يتولى واحد من أربعة من السياسات غير المالية (الصحة والأمن والأداء البيئي والسلوك الأخلاقي والعاملين والعلاقات) ، لفهم الأهداف والأولويات الخاصة بتضمين تلك السياسات ، والأساليب المرتبطة بتحقيق تلك الأهداف والدرجة التي يتم خلالها الوفاء بتلك الأهداف .

2- فحص مجموعة مختارة من المستندات التي توفر تأكيد داخلي إلى إدارة شركة BP يفيد بأن الأهداف الأولويات قد تم الوفاء بها .

3- فحص مجموعات مختارة من مصادر الإعلام الخارجية للتقارير المرتبطة بتمسك شركة BP بسياساتها ، على سبيل المثال اختبار مدى ملائمة المعلومات بالتقرير والقوائم التي تم عملها في الفحص .

4- اختبار أدلة الإثبات المؤيدة لبيانات وقوائم وتأكيدات الفحص لأحد عينات مواقع شركة BP .

5- فحص الوثائق الملائمة على سبيل المثال محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ومحاضر اجتماعات لجنة التأكيد على الأخلاقيات والتأكيد البيئي التابعة للمجلس لتقييم إدراك ووعي الإدارة وفحص مدى الارتباط والالتزام بالسياسة.

6- فحص نظم إدارة البيانات وعينات من البيانات التي تم التقرير عنها عن طريق المواقع من أجل تقييم ما إذا كان تم جمع البيانات ودمجها والتقرير عنها بدقة .

7- اختبارات الفحص من أجل التحقق الأساسي من محتوياتها .

النتائج والاستنتاجات Conclusions

على أساس فحصنا وطبقا لشروط المراجعة الخاصة بعملنا فإننا نري أن :

- التأكـيدات والمطالبات التي تم عملها في الفحص مؤيدة بدليل إثبات تم الحصول عليه أثناء عملية إبداء الرأي .

- أن الأهداف الخاصة بتطبيق السياسات غير المالية المقررة في عملية الفحص متسقة مع تلك التي وضعها مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين خلال مسار العمل طوال العام .

- أن مجلس الإدارة قد قام بمتابعة تطبيق السياسات غير المالية خلال الفترة ، وكجزء من عملية المتابعة هذه ، من مسئولية الإدارة أن يتم تحديد أية قضايا أو مخاوف جوهرية تكون قد نشأت بالارتباط مع التصرفات التي قاموا بأخذها لدراستها . وعند أداءنا لعملية الفحص تبين أن دليل إثبات تلك العملية يعمل بفعالية في الممارسة العملية .

- يغطي الفحص اختيار القضايا التي ألقي الضوء عليها من خلال وسائل الإعلام خلال فترة التقرير . أن القرارات المتعلقة بتضمين تلك القضايا الجوهرية والدرجة التي تقوم خلالها تدرس محتويات الفحص بدراسة الاهتمامات الرئيسية لأصحاب المصلحة تتأسس على قرارات شركة BP.

- قمنا بعمل ملاحظات لإدارة شركة BP كنتيجة لزيارتنا للمواقع (تم تحديد المواقع التي يتم زيارتها في الجزء الخاص بمنهج الفحص الموضح في إيضاحنا) ومن بين أهم تلك الملاحظات ما يلي :

• في المواقع التي تـ زيارتها تم ملاحظة أنه في بعض الحالات فإن الإجراءات الخاصة بالتقرير عن البيانات وعمليات التأكيد على جودة البيانات لم يتم توثيقها على نحو كاف ، ومع ذلك فإننا لم يكن لدينا علم بوجود أي تعديلات رئيسية ينبغي عملها على البيانات التي ستؤثر على تقييم الأداء .

• أن السياسات قد تم فهمها وأن المسئوليات الخاصة بتنفيذها تم القيام بها بوضوح من خلال الوظائف الملائمة ، وأن توصيل استثناءات السياسة غير المالية للمقاولين والموردين يميل إلى التركيز على الصحة والأمان وتوقعات السياسة البيئية ولكنها غالبا ما تمتد قليلا إلى السياسات غير المالية الأخرى .

• قمنا بملاحظة القيادة والتوصيل المرتبطة السياسات غير المالية ، وقد تبين لنا استمرار بذل المجهودات نحو تطوير برامج التدريب والإرشادات والإجراءات المرتبطة بتحقيقه أهداف السياسات غير المالية .

• هناك تباين في تطبيق وحدات العمل بالشركة للسياسات غير المالية ، على سبيل المثال قمنا بملاحظة مجهود متزايد للإدارة في تنفيذ سياسة السلوك الأخلاقي في المجالات التي خلالها يتم إدراك أن المخاطر الأكثر جوهرية ، وفي بعض المواقع لاحظنا أن العمل قد تم الاضطلاع به لزيادة نصيب العاملين المحليين ، إلا أنه ليس في كافة المواقع التي تم زيارتها قد تم تحديد متطلبات رسمية ترتبط بالقضايا ذات الانتشار الواسع .

• تبين لنا أن دليل إثبات يفيد أن التقدم الجوهري قد تم عمله في تضمين توقعات السياسة داخل الموقع محل الزيارة، تقر إدارة الموقع بالحاجة إلى التركيز على تضمين السياسات غير المالية الأخرى .

• تم تبين سبيل إثبات يفيد بأن توقعات السياسة غير المالية تم مراعاتها عند تقييم وتصميم مشروعات في إندونيسيا وفيتنام .

• هناك بضعة مقاييس تم إقرارها عن سياسات والسلوك الأخلاقي التي تجعل من الصعوبة بمكان لشركة BP أن تقوم بتفسير عملية تحسين الأداء .

• أن تقييمات الأثر الاجتماعي قد تم إجرائها في بلدان متعددة تمت زيارتها أثناء فترة التقرير . كما أن نتائج تقييمات الأثر الاجتماعي قد تم استخدامها لتطوير استراتيجيات الاستثمار الاجتماعي .

Ernst & Young LLP

20 مارس 2002 لندن

بالإضافة لذلك فإن المحققين البيئيين يتعين أن يكونوا حياديين وغير متحيزين وموضوعيين . ومن بين المتطلبات الأخرى (حيث يكون المحقق إحدى المؤسسات أو أحد أعضاء فريق العمل بها) يتعين أن يكونوا :-

متجردين من أي ضغوط تجارية أو مالية أو أي ضغوط أخرى يمكن أن تؤثر على أحكامهم أو أدائهم أو تعريض ثقتهم لمخاطر في حياء قراراتهم بالإضافة إلى النزاهة المرتبطة بأنشطتهم .

كما يتعين أيضا أن يكون :-

" لديهم منهجيات وإجراءات موثقة متضمنة آليات للرقابة على الجودة ومتطلبات للسرية لأغراض متطلبات التحقق وفقا لتلك التعليمات ".

وفي اتجاه الأشراف على المحققين البيئيين فإن نظام الإدارة والمراجعة البيئية الأوروبي EMAS يتطلب من جهات الاعتماد القومية التي يقوم بالتسجيل لديها المحقق البيئي المعتمد أن تقوم بالتأكد من وجود فترات دورية لا تزيد عن 24 شهر بما يلي :-

" يستمر المحقق البيئي في الالتزام بمتطلبات الاعتماد وبمتابعة جودة إجراءات التحقق التي تم أدائها . وقد يتضمن الأشراف مراجعة المكتب Office audit ، والمراقبة في المنظمة ، وفحص قوائم الاستبيان للقوائم البيئية التي تم التحقق من صحتها عن طريق المحقق البيئي ، وفحص تقارير الصلاحية ".

أن ذلك النظام من الأشراف مماثل جدا لذلك الخاص بمتابعة المراجعين المسجلين التي يتم الاصطلاع بها عن طريق وحدة المتابعة الخاصة JMU وACCA بالنيابة عن المراجع Auditor (أو جهات الاعتماد Accreditation Bodies) – والتي تتمثل ففي جهات الأشراف المعترف بها .

شكل بياني رقم (4/2)

تحقق مكتب Pricewaterhouse Coopers

من التقرير البيئي لشركة سينسبري Sainsbury

التحقق Verification

إلى شركة Sainsbury

يغطي التقرير البيئي لشركة Sainsbury في عام 2001 محلات السوبر ماركت المعروفة باسم سينسبري ، يرتبط ذلك الإيضاح بالتحقق من التقرير الموضوع على الإنترنت والمنفذ عن طريق مكتب Pricewaterhouse Coopers .

أن مديري شركة سينسبري مسئولين عن التقرير البيئي متضمنة إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم عرضها وجعلها متاحة لنا بصفتها معلومات ضرورية للاضطلاع بمسئولياتنا . أن الاحتفاظ وسلامة التقرير البيئي بموقع الشركة بالإنترنت يعتبر أيضا مسئولية إدارة الشركـــة ولا يقبل مكتب Pricehouse Coopers أي مسئولية عن أي تغيرات تكون قد حدثت في المحتوي المحقق للتقرير منذ وضعه على الإنترنت . أن العمل المقرر أدناه قد تم تنفيذه لشركة سينسبري وليس على مكتب PWC أي مسئولية على أي استخدام أو تفسير للعمل المؤدي عن طريق الطرف الثالث .

الأهداف Objectives

تعاقد مكتب Pricewaterhous Coopers (PWC) على الآتي :

1- فحص معلومات معينة في التقرير للتأكيد للإدارة على أنه لم يصل لعلمنا وجود أي تحريف جوهري على تلك المعلومات محل الفحص .

2- التعليق على الموقف الحالي للإدارة والتقرير البيئي للشركة تأسيسا على الملاحظات التي تم عملها أثناء عملية الفحص .

وتجدر الإشارة إلى أنه ليس هناك معايير عامة متعارف عليها للتقرير أو فحص معلومات الأداء البيئي ، ولأن البيانات البيئية تخضع لعدد من القيود الكامنة مقارنة بالبيانات المالية التي ترجع لكل من طبيعتها والطرق المستخدمة في تحديد أو تقرير البيانات . أيضا فليس هناك أية معايير حالية على التقرير عن المعلومات على الإنترنت . أن عملنا قد تم تخطيطه وأداءه للحصول على تأكيد معقول وليس تأكيد مرتفع على إمكانية الاعتماد على المعلومات المختارة في التقرير .

أساس تكوين رأينا Basis Of Our Opinion

أن رأينا قد تأسس على العمل التالي :

a- فحص إمكانية الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية عند مستوي المجموعة التي تحكم المعلومات التي تم جمعها في التقرير .

b- تم الفحص – على أساس اختباري للمعلومات ودليل الإثبات المؤيد لمؤشرات الأداء الأساسية المختارة والمتطلبات الخاصة بالشركة وفحص التقدم الذي تم إحرازه في مواجهة تلك المتطلبات المختارة .

c- فحص التقرير بغرض اختبار مدى الاتساق مع نتائج عملنا .

أن المعلومات التي خضعت للفحص تم الإشارة إليها عن طريق وجود الرمز [√] ، وجدير بالذكر فإنه عندما يظهر ذلك الرمز فإن الفحص يرتبط بالتاريخ 2000 / 2001 فقط .

أن عملنا لا يتضمن الزيارات إلى محلات السوبر ماركت والمخازن أو المكاتب ولكن فقط يقتصر على المكتب الرئيسي للمجموعة في المملكة المتحدة ، ومن خلال إجراء حوار مع الأعضاء العاملين بالشركة مع فحص التوثيق المؤيد .

الرأي Our Opinion

على أساس العمل المؤدي لم يصل أي شئ لعلمنا من شأنه يشير إلى أن المعلومات قد تم تحريفها جوهريا .

التعليقات Comments

أثناء عمليات الفحص قمنا بعمل عدد من الملاحظات والتوصيات عن عملية إعداد التقرير والتطوير الواسع للإدارة البيئية في شركة سينسبري التي نقوم بالتقرير عنها لإدارتها . وتتمثل التعليقات الأساسية في الآتي :

a- أن تضمين البيانات البيئية لأحد الشركات التابعة لشركة سينسبري الذي تم لأول مرة في التقرير البيئي عن تلك السنة قد أتاح للشركة أن توفر تقرير كامل للأداء البيئي للمجموعة . أن التقرير عن البيانات البيئية لكافة الشركات التشغيلية يعتبر أمرا ضروريا لإنجاز التقرير الشامل عن أداء المجموعة .

b- هناك تحدي مستمر لشركة سينسبري لتحسين جودة البيانات في التقرير . لقد تم إحراز تقدم عن طريق محلات السوبر ماركت لشركة سينسبري من خلال وضع نظم محسنه للتقرير والتسجيل للبيانات البيئية متضمنا استخدام أشكال معيارية للتقرير عن البيانات . وهناك حاجة

مع ذلك لوضع معايير إضافية للقياس والتقرير عن الطرق التي تستخدمها المجموعة لتوفير بيانات ملائمة على أساس زمني ملائم لكافة أعمال مشروعات المجموعة .

c- لقد تم إحراز تقدم في إجراء تطوير إضافي للعمليات الخاصة بالإدارة والتقرير البيئي منذ تقرير السنة الأخيرة (2000/1990) . وينبغي إتمام عمل إضافي لتحقيق تحديد أوضح للأدوار والمسئوليات الخاصة بالإدارة البيئية من خلال المجموعة ومن أجل تكوين نظام إدارة بيئة عام وشامل للمجموعة .

d- بالارتباط بالممارسة الظاهرة فيما بين الشركات الرائدة ، فإن الإدارة يجب أن تقوم بمراعاة عوائد التكامل الوثيق لبرنامج الإدارة البيئية للمجموعة مع التكامل مع أنشطة المسئولية الاجتماعية الواسعة للشركة .

Peicewaterhouse Coopers

لندن، أغسطس 2001

4/3 مزايا المراجعة والتقرير البيئي

Advantages of Environmental Auditing and Reporting

في الوقت الحالي يتم الاضطلاع بكافة أنواع المراجعة البيئية الداخلية Internal Environmental Auditing والتقرير والتحقق البيئي الخارجي External Environmental Reporting and Verification اختياريا Voluntarily وليس إلزاميا ، وقد يثار التساؤل عن أسباب قيام الشركات باتباع تلك الأنشطة ، ويمكن التعبير عن ذلك بشكل آخر عن طريق تحديد المزايا التي يمكن أن تحصل عليها الشركات من اتباع تلك الأنشطة وأبرز العيوب التي قد تنشأ من ارتباطهم بالمراجعة والتقرير البيئي .

كما قد يتضح من استقراء الشكل البياني رقم (4/3) ، أنه قد تم تحديد ثمانية مزايا تحصل عليها الشركات من أداء المراجعات البيئية الداخلية بالإضافة إلى ستة مزايا إضافية من التقرير عن المعلومات البيئية ومن إخضاع المعلومات للتحقيق خارجيا، وفيما يلي مناقشة لكل من تلك المزايا .

1- تجنب (أو تدنيه) الالتزامات والمسئوليات ذات الصلة بالبيئة

Avoidance (or minimization) of environment related liabilities

لعل من أهم وأكثر المزايا للمراجعات البيئية الداخلية التي تحصل عليها الشركات تتمثل في المساعدة في التأكد من أن تلك الشركات تلتزم بالعدد الكبير من القوانين والتشريعات والتعليمات البيئية التي تخضع لها ومن ثم يمكنها تحاشي أو تدنيه الجزاءات المالية بالإضافة إلى العقوبات الأخرى .

شكل رقم (4/3)

مزايا وعيوب المراجعات الداخلية البيئية والتقرير والتحقق الخارجي

التقرير والتحقق الخارجي البيئي	المراجعات الداخلية البيئية
المزايا Advantages	
1- صورة او شهره معززة للشركة .	1- تجنب (تدنيه) الالتزامات ذات الصلة بالبيئة
2- مصداقية معززة للمعلومات البيئية والمالية المنشورة .	2- عمليات تشغيلية أكثر كفاءة (وفورات التكلفة)
3- مخاطر منخفضة للفحوصات القانونية المرتبطة بالأمور البيئية .	3- أقساط تأمين منخفضة .
4- مخاطر منخفضة للتقاضي ضد التضليل عن طريق مستخدمي المعلومات البيئية المنشورة .	4- قرارات إدارية محسنة تؤدي الى تعزيز الأداء المالي والبيئي .
5- قرارات استثمارية محسنة عن طريق المستثمرين والدعم المحتمل المتزايد	5- إدارة بيئية محسنة وتعزيز حماية البيئة
6- تحسينات في نظام الإدارة البيئية وأساليب الرقابة الداخلية ونظم التقرير .	6- إدارة محسنه مخاطر
	7- الوفاء بالمتطلبات العميل وعلاقات معززة مع العميل .
	8- صورة أو شهرة معززة للشركة
العيوب Disadvantages	
1- نتائج معاكسة محتملة للتقرير عن المعلومات البيئية .	1- موارد مطلوبة لتطوير وتنفيذ والحفاظ ببرنامج مراجعة بيئية .
2- غياب معايير مقبولة ومتعارف عليها للتقرير والتحقق البيئي .	2- التسوية الذي يحدث في التسهيلات محل المراجعة .
3- تكاليف مرتفعة لإنتاج تقارير البيئية وإخضاعها للتحقيق .	3- نتائج معاكسة للمراجعات التي لا تغطي انتهاكات المتطلبات القانونية البيئية .

وكما سبق الذكر فإن كثير من الشركات قد قامت مبدئيا بأداء مراجعات بيئية كاستجابة للحجم المتزايد الدائم والتعقيد المرتبط بالتشريعات البيئية والصدامة المتزايدة للجزاءات ، والسهولة الناتجة من انتهاكها وخرقها بشكل غير متعمد أو مقصود . أن المراجعات الداخلية سواء تم أدائها كمراجعات تركز على الالتزام البيئي أو كمراجعات بيئية شاملة واسعة تمكن الشركات من أن تكون يقظة ومتنبهة لأي مشاكل التزام ، ولذلك فهي تأخذ إجراءات تصحيحية ملائمة في توقيت زمني مناسب . وفي بعض الحالات قد يكون ذلك مقصورا على تعديل الإجراءات وتبني تكنولوجيا جديدة (علي سبيل المثال إقامة مصنع جديد أو آلة جديدة من شأنها أن تخفض الانبعاثات من الغازات السامة إلى مستويات مسموح بها) ، وفي حالات أخرى قد تتضمن أخذ تصرف علاجي مكلف ، على سبيل المثال تطهير مواقع ملوثه – حيث قد يتم دفن المخلفات الخطرة في ذلك الموقع . وعن طريق تحديد مشاكل الالتزامات المحتملة بمجرد أن تظهر فغن الشركات يمكنها تحاشي وتجنب الغرامات والجزاءات الأخرى الناتجة من انتهاك المتطلبات القانونية والتكاليف المفروضة المرتبطة بالعلاج عن طريق القضاء . أيضا فهي تتجنب الدعاية المعاكسة والإساءة إلى سمعه الشركة كنتيجة حتمية للمقاضاة البيئية .

2- عمليات تشغيلية أكثر كفاءة (وفورات التكلفة)

More Efficient Operating Processes (Cost Savings)

أن أحد الأهداف الرئيسية للمراجعات الداخلية البيئية تتمثل في طرق التأكد والتثبيت التي من خلالها يمكن تحسين الإدارة البيئية . ويتضمن ذلك فحص عمليات التشغيل الحالية والبديلة والموارد ومصادر الطاقة (أو أنواعها) ومن أجل تحديد الفرص الخاصة بوفورات التكلفة . وقد يتم تحقيق ذلك من خلال

(على سبيل المثال استخدام الموارد المنخفضة أو الاستخدام المنخفض للطاقة وتدنيه المخلفات للحد الأدنى مع التخفيض الناتج في تكاليف التخزين والتصرف).

3- أقساط تأمين منخفضة Reduced insurance Premiums

أن شركات التأمين على إدراك تام بالمخاطر التي ترتبط بالأداء البيئي الفقير للمنظمات التي تقوم بالتأمين . أن الشركات ذات نظام الإدارة البيئة السليم والفعال (والتي تعتبر المراجعة البيئية الداخلية جزء متكامل منها) تكون قادرة على التوضيح لشركات التأمين بأنها تخضع إلى مخاطر قليلة ، ونتيجة لذلك فإنها تكون قادرة بوجه عام على ضمان الحصول على أقساط تأمين منخفضة ، وفي حقيقة الأمر فإنه طبقا لذلك فإن بعض شركات التأمين تطلب مراجعة بيئية داخلية للمنظمات المؤمن عليها كشرط للموافقة على تغطية التأمين .

4- قرارات إدارية محسنة Improved Managerial Decisions

أن كافة القرارات الإدارية يتم اتخاذها على أساس المعلومات المتاحة وكافة الأشياء الأخرى تعد متساوية ، وكلما زادت شمول المعلومات وارتفعت جودة ملاءمتها كلما تم التوصل إلى قرارات أفضل ، أن المراجعات البيئية الداخلية تولد ثروة من البيانات التي تعزز من المعلومات التي على أساسها تقوم الإدارة باتخاذ قراراتها . على سبيل المثال فإن تخصيص الموارد ، وتحديد المنتجات والخدمات التي يتعين إنتاجها وتحديد علميات التشغيل والمصانع والآلات التي يتعين حيازتها ، وتحديد الإجراءات التي يتعين تبنيها بالارتباط بتخزين والتصرف في المخلفات الخطرة والتصرفات التي يتعين اتخاذها في حالة حدوث أي طوارئ أو كوارث تتعلق بالصحة والأمن . أن

تلك القرارات وكل ما يماثلها ذات أثر مباشر على الأداء المالي وغير المالي للشركة ، لذلك فقد ذكر بعض المعلقين ما يلي :-

" أن المراجعة البيئية الاختيارية (الداخلية) تعتبر جزء أساسي متكامل للإدارة البيئية الجيدة ، ويجب أن يتم النظر إلى تلك الإدارة البيئية الجيدة على أنها مشروع جيد ".

وعن طريق الغرامات وتكاليف الإجراءات العلاجية من خلال التأكيد على الالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح البيئة ، فإن هناك فرص لإحداث وفورات التكلفة عن طريق أداء المراجعات البيئية وعن طريق وضع أساس محسن لاتخاذ القرارات ليس من المستغرب أن يترتب على الإدارة البيئية الجيدة تعزيز للأداء المالي بالإضافة للأداء البيئي ، وفي ظل تأييد المقولة القائلة بأن الإدارة البيئية تعتبر أمرا جيدا للمشروع فقد تلاحظ أن الأداء المالي لسلة الاستثمارات الخضراء **Green Portfolios** (وهي تعني سلة للاستثمارات من الشركات ذات الأداء البيئي والسلوك الأخلاقي الجيد) يعتبر في وضع جيد .

5- إدارة بيئية محسنة وحماية بيئية معززة

Improved Environmental Management and Enhanced Environmental Protection

عندما تقوم الشركات بأداء مراجعات بيئية فإن ذلك يشير إلى ارتباط المديرين والمسئولين الكبار في الشركة بوسائل الحماية البيئية ، أيضا فإنها تشير إلى رغبتهم في إعطاء اعتبار واجب لنتائج المراجعة البيئية ولتطبيق التوصيات المقترنة المصممة لتحسين نظام الإدارة البيئية للشركة وأدائها البيئي .

بالإضافة إلى ذلك فإن تلك المراجعات في حد ذاتها لها أثر على الإدراك المتعلق بالأمور البيئية للشركة ، وعلى وجه التحديد فإن المراجعة عادة ما تتضمن تقييم لملائمة وكفاية برامج التدريب للعاملين بالشركة عن القضايا البيئية ، علاوة على ذلك فإن المراجعات تسهل من مقارنة الممارسات والتطبيقات البيئية في المواقع المختلفة والأقسام المتعددة والشركات التابعة للشركة ، ومن خلال التغذية المرتدة والتوصيات ذات الصلة يمكنها أن تساعد في التأكد من تبني أفضل الممارسات عن طريق المنظمة ، وعن طريق تلك الوسائل تساعد المراجعات البيئية على تحسين الإدارة البيئية للشركات وبالتالي تعزيز الحماية البيئية .

6- إدارة مخاطر محسنة **Improved Risk Management**

يتمثل التطور الحديث في عالم المراجعة البيئية في استخدام تلك المراجعات لتقييم مخاطر الأعمال المحتملة . أن مراجعات بمثل ذلك الهدف تحاول أن تحدد القضايا البيئية التي تفرض مخاطر كبيرة على أعمال الشركة المستمرة ، مثل تلك المخاطر قد يتم عكسها في عوامل على سبيل المثال متطلبات نفقات رأسمالية جوهرية (على سبيل المثال شراء مصنع أو آلة جديدة لتخفيض الانبعاثات إلى مستويات مسموح بها ، تكلفة تطهير أرض ملوثه) ، والقيود على الإنتاج (على سبيل المثال بسبب أن المنتجات أو العمليات وعلى وجه الخصوص مخلفات الغازات والسوائل والمخلفات الصلبة لا تفي بمتطلبات التشريعات البيئية أو المتعلقة بالصحة والأمان التي يتم إعلانها بشكل متجدد) . أو بسبب عوامل أخرى .

7- إشباع متطلبات العميل وتعزيز العلاقات مع العميل

Satisfaction of Customer Requirements and Enhanced Customer Relations

كثير ما تقرر وسائل الإعلام الحديثة عن اهتمامات المجموعات المختلفة في المجتمع بخصوص عديد من الأمور مثل الأثار الضارة لتشغيل المصنع واستخدام المبيدات والسماد الكيماوي للمساعدة في إنتاج النباتات والأشجار والزراعة ، وإزالة الغابات الشاقة بطيئة النمو من الغابات الاستوائية لأغراض بناء المواد وصناعة الأثاث .

أن الشركات التي لديها إدارة ومديرين تنفيذيين ذوي حساسية بشكل متزايد تجاه القضايا البيئية أو الذين لديهم وعي بتفضيلات عملائها في هذا الخصوص تسعي نحو الموردين والمقاولين عن الباطن الذين يمكنهم شرح أنهم مواطنين بيئيين جيدين . ولذلك فإن تلك الشركات (الموردين والمقاولين) الذين يؤدون مراجعات بيئية يتم استخدامهم لإعادة التأكيد على عملائهم بأن لديهم ارتباط بالإدارة والبيئة الجيدة .

8- تعزيز صورة أو سمعه الشركة

Enhancement of the Company's Image or Reputation

قد يتم تعزيز صورة وسمعه المنشأة من خلال كل من أداء المراجعات البيئية ونشر معلومات محققه بشكل حيادي على أدائها البيئي . وعندما تقدم الشركة بأداء مراجعات بيئية فإنها تكون قادرة على شرح ارتباطها بالأداء البيئي المحسن . وذلك في حد ذاته قد يعزز صورتها أو بشكل بديل قد يساعدها على مواجهة (أو التخفيف) الدعاية معاكسة بشأن موقفها واتجاهها نحو البيئة .

ومع ذلك فإن الشركات من المحتمل أن تكون قادرة على تعزيز سمعتها على نحو أكثر فعالية إذا ما قامت بالتقرير عن أدائها البيئي بشكل معلن ولاسيما إذا كان تقريرها قد تم التحقق على نحو حيادي ، مثل ذلك التقرير والتحقق قد يترجم أيضا إلى عوائد ملموسة أكثر حيثما يتم تصوير الشركة على أنها صديقة للبيئة ، وقد يتم تفضيلها وتميزها عن طريق العملاء والمستثمرين المرتبطين بالبيئة .

وقد تم التعليق على ذلك بالتأكيد على أن العلاقات العامة الإيجابية تنتج من إصدار تقرير بيئي تم التحقق منه حياديا وقد يكون له أثر إيجابي على الإيرادات وأسعار الأسهم .

9- تعزيز المصداقية على المعلومات البيئية والمالية المنشورة

Enhanced Credibility of Published Environmental and Financial information

إذا لم يتم التحقق من التقرير البيئي للشركة عن طريق أحد المراجعين أو المحققين البيئيين المؤهلين الحياديين ، فإن بعض مستخدمي التقرير قد يعتبروا أن المعلومات التي يتضمنها التقرير متحيزة أو غير كاملة أو غير قابل للاعتماد عليها . وبعض المستخدمين قد يذهبون إلى أبعد من ذلك بالنظر إلى أن الإيضاحات البيئية للشركة تمثل مجرد ممارسة العلاقة العامة أكثر من مجرد مسئوليتها عن التقرير البيئي .

أن التحقق الحيادي من المعلومات البيئية قد تجعلها أكثر مصداقية وبالتالي تتميز بأنها أكثر نفعا إلى المستخدمين .

ومع ذلك فإن التحقق الحيادي للتقرير البيئي للشركة قد يفعل أكثر من مجرد تعزيز مصداقيته . فبالنسبة للشركات التي لها أنشطة ومنتجات أو

خدمات ذات أثر بيئي جوهري (على سبيل المثال الشركات التي تعمل في الصناعات الاستخراجية والكيماوية والإنتاجية) والتي تقوم بنشر معلومات بيئية محققه على نحو حيادي يمكن أن تعزز من مصداقية القوائم المالية المنشورة للشركة . على سبيل المثال إذا ما كان للشركة التزامات ترتبط بالقيام بعلاج بيئي للمواد (والتي من المحتمل أن تنتج من تخزين والتصرف في مخلفات خطرة لوثت مساحات كبيرة من أراضى الشركة عند مواقع مختلفة) ، فإن كل من مديرين الشركة ومراجعها الخارجي سوف يهتمان بملائمة وكفاية الإفصاحات في القوائم المالية المرتبطة بتلك الالتزامات . أن التحقيق الحيادي للمعلومات المرتبطة بالالتزامات في التقرير البيئي للشركة سوف يساعد على تأكد المديرين والمراجع من كفاية الإفصاحات .

10- مخاطر منخفضة لعمليات الفحص القانونية المرتبطة بالأمور البيئية

Reduced Risk of Regulatory Investigation Relating to Environmental Matters

عندما تقوم الشركة بنشر معلومات بيئية شاملة ، على سبيل المثال عندما تقوم بالتقرير عن سياستها البيئية أو أهدافها ومتطلباتها البيئية أو الأداء البيئي المحقق مقاسا بتلك المتطلبات وبرنامج المراجعة البيئي وفعالية ضوابط الرقابة داخل نظامها الإداري البيئي ، ومستوي التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية، وتتمثل مضامين ذلك في أن تكون الشركة على وعي بيئي وصريحة وواضحة بشأن التزامها بالقضايا البيئية .

وعندما يتم التحقق من المعلومات بحياد فإن ذلك الانطباع يتم تقويته أيضا. ويبدو أنه عن الأرجح أن تتعرض تلك الشركات تكون في وضع أقل لجذب لعمليات الفحص الرقابية القانونية تجاه أمورها البيئية ، وأقل احتمالا

على انتهاك وخرق متطلبات التشريعات البيئية مقارنة بالشركات التي لا تقوم بإصدار تقارير عن البيئية سواء داخل تقريرها السنوي أو بشكل منفصل .

11- المخاطر المنخفضة للتقاضي نتيجة تضليل مستخدمي المعلومات البيئية .

Reduced Risk of Litigation for Misrepresentation by Users of Published Environmental Information

أن المخاطـــر المنخفضة للتقاضي الناتجة من التضليل والتحريف تتبع من الشـــركات التـــي لديها افصاحات بيئية يتم التحقق منها بشكل حيادي ، عندما تنشر الشركات معلومات بيئية (غير محققه) فإنها قد تعتقد بأنها كاملة وغير متحـــيزة وأنهـــا تعـــبر بعدالة عن الحقائق . ومع ذلك فبدون التحقق الحيادي للمعلومات الملائمة فإن الشركات قد تدير مخاطر الإفصاح عن معلومات غير دقـــيقة أو مضلله . ومن ثم فإنها تتعرض لمخاطر التعرض للمقاضاة (أو قد تتعرض لتصرفات معاكسة أخرى) عن طريق الأطراف الذين يضعون ثقتهم واعتمادهم على المعلومات البيئية المقدمة ومن ثم يعانون من الخسارة .

12- قرارات الاستثمار المحسنة عن طريق المستثمرين والدعم المتزايد المحتمل

Improved Investment Decisions by Investors and Increased Potential Funding

مـــثل القـــرارات الإداريـــة فإن قرارات المستثمرين تتأسس على المعلومات المـــتاحة عندما تكون كافة الأشياء الأخرى متكافئة ، فكلما زادت شمول المعلومات وارتفعـــت درجـــة جودتها كلما كانت القرارات المتخذة تأسيسا عليها أفضل ، لذلك عندما تنشر الشركات تقاريرها البيئية لاسيما إذا كانت محققة خارجيا فإن المستثمرين يكون لديهم معلومات إضافية التي تتأسس عليها قراراتهم الاستثمارية .

علاوة على ذلك تشير نتائج عدد من دراسات تفضيلات المستثمر أن كثير من المســـتثمرين يهتمون بالأداء البيئي للشركات ، ومن المحتمل أن يقوموا بالاستثمار

أكثر في شركات ذات سجل بيئي جيد ، ومن ثم قد يترتب على قيام الشركات ذات السجل البيئي الجيد التي تقوم بنشر معلومات عن أدائها البيئي احتمال ارتفاع في أسعار أسهمها (نتيجة لزيادة الطلب على أسهمها) بالإضافة إلى زيادة مقدرتها على جذب وتشجيع رؤوس الأموال التمويل استثمارات جديدة .

13- التحسين في نظام الإدارة البيئي وأساليب الرقابة الداخلية ونظم التقرير

Improvement in the Environmental Management System, Internal Controls and Reporting Systems

كنتيجة لأن الشركات لديها معلومات بيئية منشورة تم التحقق منها بحياد خارجيا من ثم فإن الشركات تستفيد من الخبرة المجالية المتخصصة والخبرة المهنية ذات الكفاية المعرفية والتي ينفصل عن التشغيل اليومي لنظام الإدارة البيئي للشركة وإجراءاتها وأساليب الرقابة عليها وآليات التقرير ، وكجزء من عملهم فإن المحققين الخارجيين من المحتمل أن يقوموا بفحص العناصر المختلفة لنظام الإدارة البيئية للشركة وتحديد مواطن الضعف والفرص الخاصة بالتحسين والقيام بالتوصيات والمقترحات الملائمة .

ولذلك يترتب على وجود تقارير بيئية خارجية يتم التحقق منها خارجيا زيادة احتمال تحسن نظم الإدارة البيئية للشركات وآليات الأداء والتقرير البيئي . وذلك بدوره يجب أن يزيد كثير من المزايا التي تتحقق للشركات نتيجة لأداء المراجعات البيئية الداخلية والتقرير البيئي الخارجي .

4/4 عيوب المراجعات والتقرير البيئي

Disadvantages of Environmental Auditing and Reporting

بالإشارة إلى الشكل البياني السابق رقم (4/3) تم الكشف عن وجود ثلاثة عيوب مرتبطة بالمراجعات البيئية الداخلية ، وأيضا على وجود ثلاثة عيوب

أخـــرى ترتـــبط بالتقارير البيئية الخارجية وإجراءات تحقيقها يمكن مناقشتها بإيجاز على النحو التالي :-

1- الحاجة إلى موارد لتطوير وتطبيق والحفاظ على برنامج المراجعة البيئية

Resources Required to Develop, Implement and Maintain an Environmental Auditing Programmer

أن العيوب الجوهرية للمراجعات البيئية الداخلية تتمثل في تكلفتها ، فمتي تم تصميم وتنفيذ والحفاظ على برنامج مراجعة بيئي فإنه يتعين أن يتم مراجعة كل وظيفة وعملية وموقع في المنظمة على أساس منتظم (على الأقل مرة كل ثلاثة سنوات تطبيقا لمتطلبات التسجيل في نظام الإدارة والمراجعة البيئي الأوروبي).

ولاشك أن الاضطلاع بذلك يترتب عليه التضحية بتكاليف ليست بالبسيطة ، وكمـــا ســـبق الإشـــارة فقـــد يتم أداء المراجعات عن طريق أفراد داخليين أو خارجيين عن المنظمة . ومع ذلك بسبب المدى المختلف من المهارات المطلوبة للمـــراجعات البيئية فإن الأمر قد يتطلب توفير موارد ضخمة وكبيرة لا يستطيع أن يقوم بها إلا الشركات الضخمة والتي يمكنها الاحتفاظ بفريق مراجعة داخلي، بالإضافة لذلك فإن غالبية الشركات تعتمد على مستشارين بيئيين لأداء مراجعاتهم ، إلا أنـــه علـــى الـــرغم ممـــا إذا كانت تلك المراجعة تؤدي عن طريق فريق من المراجعيـــن البيئيين الداخليين أو الخارجيين فإن المراجعات البيئية الداخلية تستغرق وقتا كما تستنفد تكلفة جوهرية .

2- التعطيل الذي يحدث في التسهيلات موضع المراجعة

Disruption Caused in the Facilities Being Audited

عندما يتم مراجعة الوظائف والعمليات والمواقع بالشركة في نقطة زمنية معيـــنة فـــإن أنشطة تلك التسهيلات يتم تعطيلها عن طريق عملية المراجعة .

وذلك التعطيل قد يعتبر ضخما بوجه عام أثناء زيادة الموقع عن طريق فريق المـــراجعة البيئية حيث يكون هناك ملاحظة لأنشطة العاملين بالشركة وحيث تطـــرح عليهم الأسئلة والاستفسارات ، وقد يطلب منهم أن يقدموا المستندات والسجلات الملائمة ، ويترتب على ذلك تعطيل العمل العادي الروتيني بطريقة أو بأخرى ، ومع ذلك فإن التعطيل لن يكون مقصورا على فترة الزيارة وإنما تمـــتد إلى ما قبل أو ما بعد الزيارة أثناء الأعداد والتمهيد للمراجعة ، وعندما يتم تطبيق أي توصيات أو مقترحات خاصة بالتحسين .

3- النتائج المعاكس للمراجعات التي لا تغطي انتهاكات المتطلبات البيئية القانونية

Adverse Consequences of Audits Uncovering Breaches of Environmental Regulatory Requirements

أن أحـــد أكـــثر النتائج خطورة للمراجعة البيئية للشركة تتمثل في إمكانية عـــدم تغطـــية المـــراجعة الانـــتهاكات الســـابقة أو الحاضرة الحالية للقوانين والتشريعات البيئية. وتخشى الشركات أن تفرض الجهات الرقابية أو الطرف الثالـــث المســـئولية عـــن الانتهاكات السابقة غير المعروفة . أن الانتهاكات القانونـــية أو التشريعية قد لا تقتصر على تلك الخاصة بالشركة ذاتها . على سبيل المثال قد تتعرض التربة أو المياه الجوفية على ممتلكات الشركة للتلوث عـــن طـــريق المالك السابق إلا أن الشركة الحالية قد تواجه بتكاليف علاجية ضخمة أو من المحتمل أن تطالب أيضا بتعويضات مقابل الأضرار التي لحقت بالطرف الثالث بطريقة ما عن طريق ذلك التلوث .

4- النتائج المعاكسة المحتملة للتقرير عن المعلومات البيئية

Possible Adverse Consequences of Reporting Environmental Information

يتمـثل العيب المرتبط بالشركات التي تقوم بنشر معلومات عن أدائها البيئي فـي أن تقاريـرها تحتاج حتى يتم قبولها عن طريق المستخدمين أن تكون كاملة وغير متحيزة (بمعني أن التقرير عن كل من الأداء البيئي الجيد والسيئ) ، ومع ذلـك إذا أفصح تقرير الشركة عن أثار بيئية ضارة تسببت أنشطتها ومنتجاتها أو خدماتهـا والتي لم تكن معروفة سابقا ، فإن ذلك قد يولد دعاية سيئة أو رد فعلي عكسـي فـوري عـن طريق المنظمين البيئيين ، الأمر الذي قد يعرض الشركة لفحوصات من الجهات الرقابية أو قد يعرضها لرفع دعاوى قضائية ضدها .

5- غياب معايير التقرير والتحقق البيئي المقبولة والمعارف عليها

Absence of Generally Accepted Environmental Reporting and Verification Standards

في ظل غياب معايير مقبولة متعارف عليها عموما تحدد المعلومات التي يتعين تضـمينها فـي الـتقارير البيئية المنشورة وكيف يتعين تحديد البنود الكمية وقياسها والـتقرير عـنها بالإضافة إلى تحديد محتوي وشكل وجودة التقارير البيئية بشكل واسـع ، وبالمـثل فـبدون وجود معايير تحقق مقبولة ومتعارف عليها عموما فإن الإجـراءات الصـارمة للتحقق الذي يتعرض إليه التقرير قد تتباين بشكل ملحوظ ، ويمكـن إلقاء الضوء على ذلك بطرح استفسارات عن الأمور التي تثار بخصوص قيمة عملية التحقق :-

" في عام 1996 نشرت مبادرة الإدارة البيئية العالمية نتائج أحد الدراسات التي تمت التقارير البيئة وقيمتها المدركة ، وقد تضمنت تلك الدراسة سلسلة من المقابلات بين أعضاء المذهب البيئي ، والمستثمرين ووسائل الإعلام والمنظمين من الجهات التنظيمية الرقابية والشركات ، قد أشارت تلك الأطراف بشكل ثابت

إلـــى أن تصديق الطرف الثالث للتقارير البيئية تعتبر ذات قيمة قليلة في الوقت الحالـــي بســـبب نقــص وجـــود إرشادات ومعايير ترتبط بإعداد تلك التقارير وإجراءات التحقق منها ".

هناك عيب إضافي تواجهه الشركات ينتج من غياب معايير التقرير البيئي يتمـــثل في احتمال أن يسئ مستخدمي التقارير فهم الإيضاح الذي يتم عمله أو ســـوء فهم البيانات المقدمة ، وقد يؤدي سوء الفهم هذا إلى نتائج عكسية على الشـــركة ، فعلـــي سبيل المثال قد يترتب على ذلك سمعه ودعاية سلبية غير مـــبررة أو حـــتى الـــتعرض إلى دعوى قضائية على الشركة نتيجة التضليل والتحريف في تلك الإيضاحات .

وبالارتباط مع تلك الأمور ففي ظل غياب معايير التحقق الخارجي يكون هـــناك خطـــر بأن مستخدمي التقارير البيئية المحققة قد لا يفهمون على نحو صحيح طبيعة ومستوي التأكيد المقدم . وإذا ما كان المستخدمين ذوي المعرفة لديهـــم خبرة بالقوائم المالية المحققة خارجيا فإنهم قد يستنتجون بالخطأ وجود مستوي مرتفع مماثل من التأكيد مقدم عن طريق محققي التقارير البيئية .

6-تحمل تكاليف مرتفعه لإنتاج تقارير بيئية وإخضاعها للتحقق الحيادي

High Costs of Producing Environmental Reports and Having then Verified

كمـــا هـــو الحال بالنسبة للمراجعات البيئية الداخلية فإن هناك عيب جوهري تواجهة الشركات نتيجة قيامها بنشر تقارير بيئية محققه تتمثل في التكلفة المرتفعة ذات الصـــلة . أن كثـــير من الشركات التي تنشر تقرير بيئي منفصل (أو تقرير تنمـــية مستدامة) تنتج مستندا ووثيقة تعتبر غير واضحة كما هو الحال فيما يتعلق بـــتقريرها الســـنوي ، وهو التقرير الذي يتضمن مزيد من الصور الفوتوغرافية والأشكال البيانية والإيضاحات المختلفة ، أن إعداد مثل تلك التقارير يتطلب إنفاق

تكلفـــة باهظة (فـــي صورة جمع معلومات وبيانات ملائمة تقرر ما هي الأمور التـــي يتعين تضمينها) . تلك التقارير تعتبر أيضا مكلفة لإنتاج ونشر تقارير في شـــكل إلكترونـــي (لن عـــدد من الشركات على سبيل المثال سينسبري ترى لن تخفيض التكلفة بالإضافة إلى تخفيض استخدام الموارد كالورق والحبر عن طريق نشـــر تقاريرها فقط في الإنترنت) . كما أن الشركات التي لديها تقارير بيئية تم الـــتحقق مـــنها بشـــكل حيادي أيضا يتعين عليها سداد أتعاب مهنية للمحققين من المراجعين الحياديين أو الاستشاريين الخبراء ذات تكلفة مرتفعه .

وعلـــى الرغم من أن الموارد المالية التي يتم استهلاكها عن طريق نشر تقاريـــر بيئية محققه فإن الشركات ترتبط بذلك النشاط إذا ما اعتقدت أن تلك الموارد يتم استخدامها بهدف ترك أثر أو انعكاس طيب . وعن طريق الإيحاء فإن تلك الشركات تعتبر أن التكاليف المالية المرتبطة معا مع العيوب الأخرى المتعلقة بالتقرير والتحقق البيئي يتعين أن يتم عمل موازنة بينها وبين المزايا التـــي يـــتم اكتسابها والحصول عليها ، وفي كلمات أخرى فإن تلك الشركات تعتقد بأن الممارسة تصنع الإحساس بالمشروع الجيد .

الفصل الخامس

ملائمة القضايا البيئية لمراجعات القوائم المالية الخارجية



الفصل الخامس

ملائمة القضايا البيئية لمراجعات القوائم المالية الخارجية

The Relevance of Environmental Issues For External Finacial Audits

5/1 مهنة المراجعة والبيئة .

5/2 أثار القضايا البيئية على القوائم المالية ومسئولية الإدارة والمراجع .

5/3 اكتساب المراجع الفهم بالقضايا البيئة وتقييم مخاطرها .

5/4 تقييمات المراجعيين للمخاطر والرقابة الداخلية .

5/5 التأكد من التزام عملاء المراجعة بالقوانين والتشريعات البيئية .

5/6 إجراءات التحقق الأساسية لأكتشاف التحريف الجوهري بسبب الأمور البيئية .

5/7 التقرير والإفصاح عن اثار الأمور البيئية على القوائم المالية .

5/8 مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية من منظور القطاع العام.

5/1 مهنة المراجعة والبيئة The Audit Profession and the Environment

يمكن لمهنة المراجعة أن تسهم بخبرتها وخدماتها وتتشارك مع المشروعات والمجتمع في إحراز تقدم تجاه التنمية المستدامة Sustainable Development وتجاه الإدارة والمساءلة المحاسبية عن الوكالة البيئية . أن المهنة تتميز بأن لها مواطن القوة والشهرة والمهارات المطلوبة للتوسع في دورها والمساهمة في الآتي :

a) تطوير معايير وإرشادات لمراجعة وفحص القوائم المالية المرتبطة بالأمور البيئية .

b) الترتيبات الضرورية للحصول على أدلة إثبات المراجعة التي تستلزم التعاون واستخدام عمل المهام الأخرى ومناهجها ذات الصلة في مجالات خارج التأهيل والكفاية العادية للمراجعين الماليين .

c) تطوير معايير وإرشادات مطلوبة للاستجابة إلى توقعات أصحاب المصلحة لمواجهة نشوء خدمات جديدة .

وقد اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين – في ضوء دورة الهام الممثل لمهنة المراجعة عبر دول العالم بالتنسيق والتعاون مع المجامع العلمية والتنظيمات المهنية الأخرى والمهن والنظم الأخرى على اعتبار أن التنمية المستدامة والقضايا والاشكاليات البيئية تمثل حتما قضايا متعددة الوجوه والجوانب ، ومن غير المتصور أن تقوم مهنة واحدة أو نظام وحيد بتوفير كافة الحلول والخبرات التي يمكن أن تواجه تلك القضايا .

وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ورقة بحثية في مايو 1995 تخدم ثلاثة أغراض أساسية :

a) تقديـــم أفكار ووجهات نظر عن القضايا التي يتم التعامل معها عن طريق مهـــنة المراجعة كوحدة واحدة Auditing Profession as a Whole بخصوص المراجعة البيئية Environment Auditing .

b) تجمـــيع وجهـــات نظر الممارسين للمهنة عن أكثر المضامين أهمية للقضايا البيئية بالارتباط بمراجعة القوائم المالية Audit of Financial Statement.

c) تنشـــيط وتعزيـــز المناقشـــات فيما بين الممارسين والجمهور العريض عن الـــتقرير عن الأداء البيئي Reporting on Environemtal Performance ومراجعة التقارير البيئية في التكليفات المستقبلية المحتملة (أي التقرير عن أداء مـــراجعات عن نظم الإدارة البيئية Environmental Management Systems ومراجعة الالتزام Compliance بالقوانين والتشريعات البيئية) .

5/2 اثار القضايا البيئية علىاقوائم المالية ومسئولية الإدارة والمراجعة

The Impacts of Envirоumental Issues on financial Statement and The Responsiblies of The Management and Auditor

على الرغم من أن ذلك المؤلف يهتم بالمراجعات البيئية الداخلية والتقارير البيئـــية الخارجية وإجراءات تحقيقها ، إلا أن التركيز الرئيسي أيضا يتمثل في مراعاه أثر الأمور البيئية على مراجعات القوائم المالية الخارجية . ولذلك فمن الملائـــم أن يـــتم دراســـة مدى مناسبة القضايا البيئية لمراجعات القوائم المالية الخارجـــية . أن الأمور البيئية التي تعتبر ملائمة لتلك المراجعات قد تم تناولها عن طريق عديد من الكتاب والمعلقين على سبيل المثال تم الأشارة إلى مايلى:-

" أن الحقـــيقة الخاصة بأن القضايا البيئية وبالتحديد أوجه قصور الشركة فـــي الاســـتجابة إلـــى تلك القضايا ذات عواقب مالية تتزايد بشكل دائم تبعا

لوسـائل واسـاليب الشركات التى يتعين على المراجع أن يراعيها عند أداءه المراجعات الخارجية الألزامية الحالية ".

كما تم توضيح ذلك الموضوع ايضا على النحو التالي :

" أن السياسـات والإلـتزامات البيئية للشركة ورد فعلها تجاه التطويرات البيئـية على سبيل المثال الاتجاهات المتغيرة للعملاء تعتبر محل اهتمام واضح للمراجع المالي للمدى الذي تعتبر معه أنها ذات أهمية جوهرية للقوائم المالية ".

وعن طريق فحص محتوي القوائم المالية يمكن أن يتم التأكد بشكل مبرر مـن أن قضـايا البيئة على الأقل لمدى معين تؤثر على كافة جوانب القوائم المالية ومراجعتها .

تعتـبر الأمـور البيئية ذات أهمية جوهرية على القوائم المالية لعديد من منشـآت الأعمـال ، بأعتـبار أن تلـك الأمور تكون محل أهتمام كبير من مستخدمي القوائم المالية ، كما أنه قد يترتب على تلك الأمور مخاطر تحريف جوهرية والتي قد تزيد عند عدم الأفصاح عنها بالقوائم المالية ، وتقع مسئولية الأعـتراف Recognition بـتلك الأمـور وقياس measurments تأثيراتها والإفصـاح عـنها Disclosure على إدارة المنشأة، ويتعين على المراجع أن يأخذ في حسبانه تلك الأمور وتأثيراتها عند مراجعته القوائم المالية .

ويقصد بالأمور البيئية بأنها تلك الأمور التي يترتب عليها :-

1- مبادرات تهدف إلى منع أو إبطال أو علاج حدوث أضرار إلى البيئة. أو التعامل بتخطيط مع الموارد القابلة للتجديد أو غير القابلة للتجديد ، وتلك المـبادرات قـد تكون إلزامية بموجب القوانين أو العقود ، أو قد تكون اختيارية حيث تتعهد المنشأة بالقيام بها طواعية .

2- عواقب نتيجة انتهاك القوانين واللوائح البيئية .

3- عواقب نتيجة وقوع أضرار بيئية على الآخرين أو على الموراد الطبيعية.

4- عواقب نتيجة تحمل المسئولية نيابة عن الآخرين (المسئولية القانونية التي يتم تحملها عن الأضرار التي يسببها الملاك السابقين) .

ويمكن أن تؤثر الأمور البيئية جوهرياً على القوائم المالية ، وكأمثلة على ذلك ما يلى :-

- صدور قوانين ولوائح بيئية تؤثر على قيمة الأصول بالتخفيض وفي ضوء تلك القوانين تنشأ الحاجة إلى تخفيض قيمة تلك الأصول الدفترية بالقوائم المالية .
- الفشل في الألتزام بالمتطلبات القانونية المرتبطة بتلك الأمور البيئية .
- تتحمل بعض المنشآت ولا سيما تلك التي تعمل في مجال الصناعات الأستخراجية (كالبترول والغاز أو التعدين) والصناعات الكيمائية إلتزامات بيئية تنعكس على تكاليف نشاطها الرئيسي والمباشر في تصنيع منتجاتها .
- إلتزامات ضمنية تنشأ من المبادرات التطوعية التي تقوم بها المنشآت التي تهتم بالحرص على سمعتها الطيبة وعلاقتها بالمجتمع ،على سبيل المثال إلتزام تلك المنشآت بمعالجة تلوث موجود بأحد الأراضي رغما عن عدم وجود أية مسئولية قانونية يفرض عليها ذلك .
- وجود إلتزامات طارئة وعارضة تقوم المنشأة بالإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، حيث لا يمكنها تقدير المصروفات المرتبطة بتلك الأمور البيئية بدرجة معقولة .

- عـــدم إلتزام المنشأة بالقوانين واللوائح البيئية واحتمال تأثير ذلك على اســـتمراريتها فـــي مزاولة نشاطها – الأمر الذي ينعكس على أساس إعداد القوائم المالية والإفصاحات ذات الصلة .

وتطبـــيقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (200) بعنوان الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم أداء عملية مراجعة القوائم المالية **Objectives and General principles Governing an Audit of financial statements** فـــإن الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من التعبير عن رأية عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في كافة النواحي الجوهرية طبقاً لإطار عمـــل محدد لإعداد التقارير المالية ،ورأي المراجع هذا يرتبط بالقوائم المالية مأخوذة كوحدة واحدة وليس على جانب محدد منها .

وعند تخطيط وأداء عملية المراجعة وتقييم نتائجها وإعداد المراجع تقريره عـــنها، فإنه تطبيقاً للمعيار الدولي رقم (250) بعنوان مراعاة القوانين واللوائح عـــند مراجعة القوائم المالية **Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial statements** يتعين على المراجع أن يعترف بأن عدم إلـــتزام المنشـــأة للقوانين واللوائح البيئية قد يؤثر جوهرياً على القوائم المالية، وعلى الرغم من ذلك فإن عملية المراجعة في حد ذاتها لا يتوقع أن تكشف عن وجـــود عدم إلتزام بكافة القوانين واللوائح، فغرض المراجع عند دراسة مراعاة مـــدى إلـــتزام المنشـــأة بـــتلك القوانين واللوائح البيئية ليس فى تخطيط عملية المراجعة بطريقة تضمن اكتشاف الانتهاكات المحتملة للقوانين واللوائح البيئية ، كذلك فليس الهدف أيضاً أن يقوم بتحديد الاجراءات الكافية للتوصل إلى استنتاج بخصـــوص إلتزام أو عدم إلتزام المنشأة بتلك القوانين أو اللوائح البيئية أو مدى كفاية اجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة على تلك الأمور البيئية . .

وتطبيقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (400) بعنوان تقييم المخاطر ونظم الـــرقابة الداخلـــية Risk Assessments and Internal controls يتعين على المراجع استخدام حكمه المهني في تقييم المخاطر الحتمية عند مستوى القوائم المالية وتحديد العوامل الملائمة لذلك التقييم والتي قد تتضمن مخاطر تحريف القوائم المالية جوهرياً نتيجة لأمور بيئية، بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ونطـــاق اجراءات المراجعة الهامة التي تكفل الحصول على دليل إثبات كافي بأن تلك القوائم المالية لم يتم تحريفها جوهرياً .

وحتى يقوم المراجع بأداء ذلك يتعين أن يكون لديه الكفاية الفنية والمهنية اللازمـــة وقـــد يسترشد المراجع بأراء الخبراء والمتخصصين (كالمحامين، والمهندسين أو الخبراء البيئيين) وتتضح أهمية ذلك في عديد من الحالات التي قد يكون عندها تحديد المراجع لمسألة خرق أو انتهاك القوانين واللوائح البيئية مسألة قانونية قد تخرج عن نطاق الكفاية المهنية للمراجع ، ومن ثم قد يحتاج إلى نصيحة خبير مؤهل بشكل كاف لممارسة القانون .

وقـــد وفـــر ايضـــاح التطبيقات الدولية للمراجعة رقم (1010) إرشادات تســـاعد المراجعين على تحديد الأعتبارات الأساسية للأمور البيئية التي يجب أخذها في حسبانهم عند مراجعة القوائم المالية، كما قدم أمثلة توضيحية للآثار المحـــتملة لـــتلك الأمـــور البيئية على القوائم المالية، بالإضافة لذلك فقد وفر ارشـــادات عـــن ممارســـات المراجعين لأحكامهم المهنية عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات المراجعة المرتبطة بمراعاة الأمور البيئية عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية على النحو التالي :-

- المعرفة بالأعمال في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (310) .

- تقيـــيمات المخاطر ونظم الرقابة الداخلية تطبيقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (400) .
- دراسة الألتزام بالقوانين واللوائح تطبيقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (250).
- اجراءات التحقق الأساسية الأخرى طبقاً لمعايير المراجعة الدوليـــة رقـــم (610)، (620)، (580) .

5/3 اكتساب المراجع الفهم بالقضايا البيئية وتقييم مخاطرها

Gaining understanding of The Environmental Issues and Assessing its Risks

تطبيقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (310) بعنوان المعرفة بنشاط العميل Knowledge of the Business (ISA 310) يتعيـــن أن يتوافر للمراجع معرفة كافـــية بأنشطة العميل عند أداء كافة عمليات المراجعة، وذلك حتى يتمكن من تحديـــد وفهـــم كافة الأمور التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية وعملـــية المـــراجعة وإعـــداد تقرير عنها. وعند الحصول على تلك المعرفة الكافية بأنشطة وأعمال العميل فإن المراجع يتعين عليه دراسة كافة الظروف الهامـــة التي تؤثر على تلك الأنشطة والصناعة التي تعمل فيها المنشأة بوجه عام ، والمتطلبات والمشاكل البيئية على وجه الخصوص .

ويمكـــن للمـــراجع الحصـــول علىالبيانات التى تمكنه من تحديد مجال معرفته بالأمور البيئية على النحو التالى :-

a- دراســـة طبـــيعة الشركة ، من حيث تأثير ذلك النشاط على البيئة ، مما ينعكس على بيانات القوائم المالية عن طريق فحصه لكل ما يلى :-

1- القوانين والتشريعات البيئية التى تلتزم بها الشركة .

2- نظـــام التشغيل بالشركة – وما يترتب عليه من تلوث للهواء أو للمياه أو للتربة أو للموارد الطبيعية بشكل عام .

3- المـــواد الخطرة Hazardous Substance التى تستخدمها الشركة أو المخلفات الخطرة Hazardous Waste الـتى تتولد من خلال عملياتها التشغيلية أو الصناعية .

4- الآثـــار البيئـــية الضارة التى تنعكس على العاملين بمصانع الشركة وعلى العملاء وعلى المناطق المجاورة Neighboring Sites .

5- امتلاك الشركة لمبانى وأراضى ذات استخدامات سابقة ملوثة للبيئة .

6- حصـــول الشـــركة على طلبيات من عملاء خاضعون لضغوط بيئية معيـــنة ، مـــثل قيامهم بالتعامل فى سلع ومنتجات ملوثة للبيئة وذات معدلات مرتفعة من المخالفات الصلبة .

b- أن المراجع بما لدية من تأهيل علمى وخبرة عملية يتوافر لديه القدرة على تفهم طبيعة النشاط البيئى للشركة واثارها الضارة على الشركة التى يقوم بمـــراجعة حســـاباتها ، وبطبيعة الحال فأن المراجعين ليس لديهم معرفة تفصيلية بالأمور البيئية للشركة ، أى أنهم لا يحتاجون إلى إجراء دراسة بحثـــية فـــى مجـــال العمليات البيئية ولكنهم يقومون وهم بصدد التخطيط لـــبرنامج المـــراجعة بالحصـــول على المعرفة الكافية عن الشركة لتفهم أحداثها وعملياتها البيئية ، ومدى تأثيرها على القوائم المالية ، وفى حالة قـــيام الشـــركة بـــإعداد تقرير مستقل عن الأنشطة والنواحى البيئية فأن اطلاعهـــم علـــى ذلـــك التقرير يعاونهم بدرجة كبيرة فى الحصول على معلومـــات كافـــية عـــن نظام الإدارة البيئية بالشركة التى تراجع قوائمها المالـــية ، فـــى بعض الشركات مثل الشركات الكيمائية ، وشركات إدارة ومعالجـــة المخالفـــات الصلبة – يكون هناك التزام من قبل هذه الشركات بتنفـــيذ إجراءات نظام الإدارة البيئية ، بينما تكون هناك منتجات صناعية

ذات شــروط مواصــفات بيئية تخضع للشركة بموجبها للقوانين المنظمة لمــثل هذه الشروط والمواصفات ، مما يحدو بهذه الشركات بإعداد تقرير سنوى عن انشتطها البيئية .

ولا شك أن مستوى معرفة المراجع بالأمور البيئية سيكون أقل حتماً من المستوى الذي تمتلكه إدارة المنشأة أو الخبير البيئي بوجه عام . لذلك يجب أن يكــون المستوى المعرفي للمراجع كافيا لتمكينه من الحصول على فهم كافي بــالأحداث والعمليات والتطبيقات المتعلقة بالأمور البيئية والتي يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية وعلى عملية المراجعة .

كمــا ينبغــي أن يقــوم المراجع أيضاً بدراسة الصناعة التي تعمل فيها المنشــأة، حيــث أنهــا قد تكون مؤشراً على احتمال حدوث إلتزامات بيئية وعرضية، بسبب أن بعض تلك الصناعات قد تميل بطبيعتها إلى التعرض إلى مخاطــر بيئــية جوهــرية على سبيل المثال الصناعات الكيماوية والبترولية والتعدينية .

ومــع ذلك فنهاك كثير من المنشآت التي لا تعمل في أحد تلك الصناعات وتــتعرض لمخاطر بيئية جوهرية أيضاً ، حيث تنشأ تلك المخاطر البيئية في مؤسسات تتسم بالخصائص التالية :-

- صناعات تخضع بدرجة جوهرية لقوانين ولوائح بيئية .
- منشــآت تــتملك وتحتفظ بمواقع ملوثة عن طريق المالكين السابقين، وبالتالي فإن تلك المنشأة تلتزم بتلك المسئولية البيئية . (وهو ما يعرف في القانون بالمسئولية التضامنية) .

- منشآت يكون لها عمليات وأنشطة تتميز بأنها مسببة للتلوث سواء في التربة أو المياه أو الهواء أو استخدام مواد خطره أو أنها تقوم بإنتاج أو تشغيل مخلفات خطره .
- منشـــآت يكون لها تأثيرات عكسية على العملاء والعاملين أو الأفراد الذين يقيمون أو يعملون بجوار مواقعها .

فبافـــتراض وجـــود إدراك ووعى مجتمعي متزايد بقضايا البيئة فإن الحجم والتعقـــيد المـــتزايد بالقوانيـــن والتشـــريعات البيئية والأهمية المتزايدة لإدخال الاعتبارات البيئية داخل قرارات الأعمال ، يكون من الأهمية بمكان أن يكتسب المـــراجعون فهمـــا شـــاملا بالسياسة البيئية لعملائهم والآثار البيئية لأنشطتهم وعملـــياتهم ومنـــتجاتهم وخدماتهم ومسئولياتهم القانونية البيئية . في ظل ذلك الســـياق مـــن الجدير بالذكر أنه من بين الأمور الموضحة في الملحق المرافق لإيضـــاح معايـــير المـــراجعة رقـــم 210 SAS-210 بعنوان المعرفة بالأعمال Knowledge of Business فإن المراجعيين يجب أن يقوموا بمراعاة :-

a- المتطلـــبات والمشـــاكل البيئـــية (فـــي القسم الذى جاء تحت عنوان : الصناعة- الظروف المؤثرة على أعمال العميل) .

b- التشريعات والقوانين التي تؤثر جوهريا على المنشأة (التى جاءت فى أحد الأجـــزاء بعـــنوان - نشـــاط المنشـــأة ومنـــتجاتها وإسواقها ومورديها ومصروفاتها وعملياتها) .

هذيـــن الأمريـــن تم تحديدهما أيضا في ملحق مرافق للمعيار الدولي للمراجعة رقم 310 (ISA-310)بعنوان المعرفة بأنشطة العميلKnowledge of the Business .

ومع ذلك فإن المراجعين لا يجب أن يكتسبوا فهم بالأمور البيئية التي تؤثر على عملائهم فقط (والعكس صحيح) ، وإنما يجب أيضا أن يقوموا بمراعاة

القضايا المرتبطة بالبيئة عند قيامهم بتقييم المخاطر المالية والتشغيلية ومخاطر الأعمال الخاصة بعملائهم بالإضافة إلى أي مخاطر أخرى وأثر تلك المخاطر على القوائم المالية .

وقد تضمن الملحق رقم (1) لايضاحات التطبيقات الدولية للمراجعة رقم (1010) أسئلة توضيحية ترتبط بكيفية حصول المراجع على معرفة بنشاط العميل من وجهة النظر البيئية هي :-

1- هل تعمل المنشأة في صناعة تتعرض لمخاطر بيئية جوهرية قد تؤثر عكسياً على القوائم المالية لها ؟
2- ما هي المشاكل البيئية التي قد تتضمنها صناعة العميل بوجه عام ؟
3- ما هي القوانين واللوائح البيئية الواجبة التطبيق على المنشأة ؟
4- هل تقوم الجهات الرقابية بمتابعة مدى إلتزام المنشأة بمتطلبات القوانين واللوائح والتراخيص البيئية ؟
5- هل تم اتخاذ اية اجراءات أو صدر أي تقارير من الجهات الرقابية لها أثر جوهري على المنشأة وعلى قوائمها المالية ؟
6- هل تم التخطيط لقيام المنشأة بأية مبادرات لمنع أو علاج أية أضرار قد وقعت على البيئة ؟
7- هل حدثت عقوبات أو اجراءات قانونية ضد المنشأة أو إدارتها نتيجة عدم الألتزام بالمتطلبات أو الأمور البيئية ؟
8- هل هناك دعاوي قضائية مرفوعة على المنشأة نتيجة عدم الألتزام بالقوانين أو اللوائح البيئية ؟
9- هل تم تغطية المخاطر البيئية عن طريق التأمين بشكل كافي ؟

5/4 تقييمات المراجعين للمخاطر البيئية والرقابة الداخلية

Auditor's Assessments of Risk and Internal control

تطبيقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (400) بعنوان تقديرات المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية، تم تفسير وتوضيح العلاقة بين الأمور البيئية ونموذج مخاطر المراجعة عن طريق توفير ارشادات عن الأمور البيئية المرتبطة بتقييم المخاطر الحتمية والنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وبيئة الرقابة واجراءاتها.

ولا شك أن دراسة المخاطر البيئية وعلاقتها بنظم الرقابة الداخلية وتقييمات المخاطر من أهم مصادر المعلومات التى يعتمد عليها المراجع فى ابداء رأيه عندما يتعلق الأمر بالأحداث والعمليات البيئية للعميل محل المراجعة .

تقدير المخاطر الحتمية Inherent Risk

يستخدم المراجع حكمه المهني لتقييم العوامل الملائمة لتقدير المخاطر الحتمية عند تطوير خطة المراجعة الشاملة، وفي بعض الظروف قد تتضمن مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية مخاطر تنشأ عن أمور بيئية وهى ما يطلق عليها بالمخاطر البيئية **Environmental Risks**،وكأمثلة على تلك المخاطر البيئية عند مستوى القوائم المالية ما يلي :-

- مخاطر وجود تكاليف إلتزام محتملة تنشأ من احد التشريعات أو الاتفاقيات التعاقدية .
- مخاطر عدم الألتزام بالقوانين واللوائح البيئية .
- الآثار المحتملة للمتطلبات البيئية المحددة للعملاء وردود أفعالهم المحتمله على السلوك البيئي للمنشأة .

وإذا مـــا اعتبر المراجع أن المخاطر البيئية هي أحد المكونات الجوهرية عـــند تقدير المخاطر الحتمية، فإنه يقوم بربط ذلك التقدير بأرصدة الحسابات ومجموعة العمليات عند مستوى التأكيد .

وفـــيما يلي أمثلة على تلك المخاطر البيئية عند مستوى أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات :-

a- احتمال اعتماد رصيد أحد الحسابات على تقديرات محاسبية معقده ترتبط بـــأمور بيئـــية ، مـــثال تكوين قيمة أحد المخصصات البيئية في مواجهة تكاليف إزالة أراضي ملوثة أو ترميم مستقبلي لتلك المواقع الملوثة .

b- احتمال وجود نقص في البيانات التي يرتكز عليها قياس التقدير المحاسبي بسبب التكنولوجيا المعقدة لأزالة أو ترميم الموقع الملوث .

c- احتمال تأثر رصيد الحساب نتيجة أمور بيئية مرتبطة بعمليات غير عادية أو عمليات غير روتينية .

ونظم الرقابة الداخلية

Accounting and Internal Control systems

يقـــع علـــى إدارة المنشـــأة مسئولية تصميم نظم رقابة داخلية تساعد في تحقـــيق الرقابة على الأمور البيئية ذات الصلة في الممارسة العملية، وتختلف الطريقة التي خلالها تحكم الإدارة رقابتها على تلك الأمور حسب ما يلي:-

a- أن المنشـــآت التـــي تتعرض للمخاطر البيئية بشكل منخفض قد تقوم بالرقابة على أمورها البيئية كجزء من نظمها عن المحاسبة والرقابة الداخلية المعتادة.

b- أن المنشـــآت التي تعمل في صناعات تتعرض بدرجة مرتفعة للمخاطر البيئية قد تقوم بتصميم وتشغيل نظم فرعية منفصلة للرقابة الداخلية بشكل يتمشى مع المعايير المتعلقة بنظم الإدارة البيئية .

c-بعـــض المنشآت الأخرى قد تقوم بتصميم وتشغيل إطار متكامل من نظم الـــرقابة الداخلـــية بحيـــث تتضمن كافة السياسات والاجراءات المرتبطة بالأمور البيئية والقضايا البيئية بالإضافة إلى أي أمور أخرى مثل الجودة والصحة والأمن .

ولأغراض أداء عملية المراجعة ليست هناك أية اختلافات عن كيفية وفاء الإدارة بتحقيق رقابتها على الأمور البيئية بالفعل، إلا أنه يجب الإشارة على وجه الـــتحديد بأن وجود نقص محتمل في نظم الإدارة البيئية لا يعني في حد ذاته استنتاج المراجع بأن هناك رقابة غير كافية على الجوانب البيئية في المنشأة .

وإذا كـــان رأي المراجع أن الأمور البيئية سيكون لها أثر جوهري على القوائـــم المالـــية للمنشـــأة، فانه يتعين عليه من أجل تخطيط عملية المراجعة وتطويـــر مدخـــل مراجعة فعال أن يهتم فقط بتلك النظم الرقابية البيئية التى تعتـــبر ملائمة لمراجعة القوائم المالية سواء أكانت تلك النظم داخل أو خارج نظم المحاسبة أو نظم الرقابة الداخلية .

بيئة الرقابة Control Environment

في كافة عمليات المراجعة يجب على المراجع أن يحصل على فهم كافي ببيـــئة الـــرقابة (بما فيها الرقابة على الأمور البيئية) من أجل تقييم اتجاهات وادراكـــات وتصـــرفات الإدارة ومدى أهميتها بالمنشأة، وتتمثل العوامل التي ترتبط بالحصول على فهم بيئة الرقابة المرتبطة بالأمور البيئية فيما يأتي:-

a- أعمال ومهام مجلس الإدارة ولجانها تجاه نظم الرقابة البيئية للمنشأة .

b-فلسفة الإدارة وأنماط تشغيلها ومنهجها تجاه القضايا البيئية .

على سبيل المثال مجهوداتها لتحسين الأداء البيئي أو المشاركة في برامج التأهـــيل لنظم الإدارة البيئية والإفصاح الاختياري عن تقارير الأداء البيئي.

بالإضافة إلى استجابة الإدارة تجاه التأثيرات الخارجية خاصة المتعلقة بمتطلبات المتابعة والرقابة والمسئوليات المفروضة عن طريق السلطات الرقابية القانونية .

c- الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق تخصيص السلطة والمسئولية الملائمة للمتطلبات القانونية البيئية .

d-نظم الرقابة على الإدارة بما فيها وظيفة المراجعة الداخلية وأداء عمليات المراجعة البيئية .

اجراءات الرقابة الداخلية Control Procedures

عندما يصل المراجع إلى استنتاج بأن هناك حاجة للحصول على فهم كافي بنظم الرقابة البيئية يتعين عليه اتخاذ السياسات والاجراءات التالية:-

a-متابعة مدى الألتزام بالسياسات البيئية للمنشأة بالإضافة للألتزام بالقوانين واللوائح البيئية الملائمة .

b- الاحتفاظ بنظام معلومات بيئي ملائم يتضمن تسجيل الكميات المادية للانبعاثات والمخلفات الخطر ، والسمات البيئية للمنتجات الإضافية فضلاً عن سجل للشكاوي من ذوي المصالح بالإضافة إلى توثيق نتائج الفحص التي تؤديها الهيئات الرقابية القانونية وحصر الأحداث العرضية وآثارها.

c-توفير مطابقة للمعلومات البيئية مع البيانات المالية على سبيل المثال مطابقة الكميات المادية لإنتاج المخلفات مع تكاليف التصرف في المخلفات.

d-تحديد الأمور البيئية المحتملة والأحداث الطارئة المؤثرة على المنشأة .

e-استفسار المراجع من هؤلاء الأشخاص المشرفين على نظم الرقابة البيئية عما إذا كان أي من الأمور البيئية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية قد تم تحديدها .

f- اطـــلاع المـــراجع علـــى تقريـــر الأداء البيئي للمنشأة، حيث يفصح عادة ذلك التقرير عن الأرتباطات والسياسات البيئية للمنشأة ونظم الرقابة البيئية الرئيسية [1].

مخاطر الرقابة الداخلية Control Risk

يحـــتاج المـــراجع بعـــد الحصول على الفهم الكافي بالنظم المحاسبية ونظم الـــرقابة الداخلـــية إلى مراعاه أثر الأمور البيئية على تقدير مخاطر الرقابة وعند أداء اختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية التي تكون ضرورية لتأييد ذلك التقدير [2].

وقـــد تضـــمن الملحق رقم (1) لأيضاح التطبيقات الدولية للمراجعة رقم 1010 أســـئلة توضـــيحية يمكن للمراجع دراستها عند تفهمه لبيئة واجراءات الرقابة للمنشأة من وجهة النظر البيئية :-

1- ما هي فلسفة الإدارة وأنماط عملها تجاه الرقابة على البيئة ؟

2- هل يتضمن هيكل المنشأة تخصيص ملائم للفصل بين المسئوليات لأغراض الرقابة البيئية ؟

3- هل تحتفظ المنشآت بنظام معلومات بيئي يتلائم مع المخاطر البيئية للمنشأة ؟

4- هل تستخدم المنشأة نظام إدارة بيئي، وإذا كان الأمر كذلك هل تم إعطاء شـــهادة بذلك عن طريق جهة معترف بها للترخيص بذلك ؟ (كمثال ذلك المعايير المعترف بها لنظم الإدارة البيئية وأيزو 14000) .

---

(1) يتميز تقرير الأداء البيئي بأنه تقرير منفصل عن القوائم المالية، والتي تفصح خلاله الإدارة للطرف الثالث عن معلومات عن ارتباطاتها الموجهة للجوانب البيئية لمشروعاتها وتحديد سياساتها وأهدافها في هذا الشأن، ومدى تحقيقها وانجازها في إدارة العلاقة بين عملياتها ومخاطرها البيئية فضلاً عن المعلومات الكمية عن أدائها البيئي.

(2) يتم تحديد اجراءات المراجع لتقدير مخاطر الرقابة طبقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (400) الفقرات (9-21) بعنوان تقييمات المخاطر والرقابة الداخلية Risk Assessments and Internal Control.

5- هــل تقــوم المنشـــأة بنشر تقاريرها عن الأداء البيئي اختيارياً وهل تم فحصها عن طريق طرف مستقل ؟

6- هــل اجــراءات الرقابة المستخدمة في تحديد وتقييم المخاطر البيئية أو متابعة مدى إلتزام المنشأة بالقوانين واللوائح البيئية من المحتمل أن تؤثر على المنشأة ؟

7- هل لدى المنشأة نظم رقابة ملائمة للتعامل مع الشكاوي الخاصة بالأمور البيئية ؟

8- هــل تستخدم المنشأة اجراءات رقابية للتعامل مع المخلفات الخطره ومع مخاطر عدم الألتزام بالمتطلبات القانونية ؟

9- هــل اجراءات الرقابة التي تستخدمها المنشأة في تحديد وتقييم المخاطر البيئــية المرتــبطة بمنــتجات وخدمات المنشأة تتفق مع المعايير الوقائية المطلوبة ؟

10-هل الإدارة على علم بوجود تأثير محتمل على القوائم المالية من مخاطر حــدوث الــتزامات ناشــئة عــن تلــوث التربة أو المياه أو أي مخاطر للألتزامات ناشئة عن تلوث الهواء أو نتيجة لورود شكاوي لم يتم حسمها (سواء عن العاملين أو عن طرف ثالث) .

5/5 التأكد من التزام عميل المراجعة بالقوانين والتشريعات البيئية

Ascertaining Audit Clients Compliance With Environmental Laws an Regulations

تطبيقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (250) بعنوان مراعاه القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية في الفقرة رقم (9) يتعين على الإدارة أن تأخذ في حسبانها عديد من الأمور ، وذلك بالشكل الذي يفي بمسئوليتها فى التأكد من أن عمليات المنشأة قد تم أدائها طبقاً للقوانين واللوائح والتي تعتبر مسئولية مستمرة للدرجة التي يتعين معها منع عدم الألتزام بها واكتشافها عند عدم الألتزام . ويتعلق ذلك بإلتزامها بالأتي :-

a- القوانين واللوائح التي تفرض على المنشأة مسئوليتها عن علاج التلوث البيئي الناشئ عن الأحداث السابقة (سواء أكان مرتبطاً بتصرفاتها الخاصة أو كانت متعلقة بأضرار سببها المالك السابق للعقار) .

b- الرقابة على التلوث والقوانين المتعلقة بمنع التلوث .

c- التراخيص البيئية التي تفرضها بعض التشريعات على سبيل المثال تحديد الحد الأقصى لمستوى الانبعاثات .

d- المتطلبات القانونية التي تفرضها السلطات الرقابية تجاه الأمور البيئية .

وقد تكون للتغيرات في التشريعات البيئية آثار جوهرية على عمليات المنشأة، على سبيل المثال التغير في اللوائح البيئية الخاصة بالضوضاء التي يمكن أن تتضمن استخدام مستقبلي للمعدات والالات، وقد تؤدي تلك الآثار الى عواقب ترتبط حتى بالأحداث السابقة على سبيل المثال صدور معايير تعالج ناتج المخلفات التي تم التصرف فيها في السنوات السابقة حتى لو كان التصرف فيها كان متوافقاً مع التطبيق القائم في ذلك الوقت .

لا يعتـــبر المـــراجع مســئولا عن عدم إلتزام المنشأة بالقوانين واللوائح البيئـــية، وتجـــدر الإشارة إلى أن اكتشاف انتهاكات المنشأة لتلك القوانين قد يكون خارج تأهيله المهني، ومع ذلك يتعين على المراجع تخطيط وأداء عملية المراجعة باتجاه من الشك عن عدم إلتزام من المحتمل أن يؤدي إلى تحريف جوهري بالقوائم المالية .

يتعيـــن على المراجع عند تخطيطه عملية المراجعة أن يحصل على فهم عام لتلك القوانين واللوائح البيئية التي إذا تم انتهاكها قد يتوقع بدرجة معقولة أن يكون هناك تحريف جوهري في القوائم المالية ، وحتى يتمكن المراجع من ذلك يتعين عليه القيام بالأتي :-

a- استخدام معرفته القائمة بأنشطة وصناعة المنشأة.

b- الاستفســـار من الإدارة عن سياساتها واجراءاتها بشأن الألتزام بالقوانين واللوائح البيئية الملائمة.

c- الاستفســـار من الإدارة بخصوص تلك القوانين واللوائح البيئية التي يتوقع عـــند عـــدم الإلتزام بها أثر جوهري على عمليات المنشأة وللدرجة التي معها قد لا تستمر في مزاولة نشاطها.

d- مناقشـــة الإدارة حـــول السياسات والاجراءات التي تتبعها لتحديد وتقييم والمحاسبة عن الدعاوي والمطالبات والتقديرات القضائية والقانونية.

وعموما لإغراض مراجعة شركة العميل التي تعتبر القوانين والتشريعات البيئـــية ذات أهمـــية جوهـــرية لهـــا فإن معايير المراجعة قد تطلب أن يقوم المراجعون بالآتي :

" أداء إجـــراءات للمســـاعدة فـــي تحديد الحالات المحتملة والفعلية لعدم الالـــتزام بـــتلك القوانين والتشريعات التي توفر إطار عمل قانوني الذى تقوم

المنشأة خلاله بأداء أعمالها والتي تعتبر محورية ومؤثرة على مقدرة المنشأة على أداء أعمالها . على سبيل في حالة تصرف الشركة في أحد المخلفات فإن شروط التراخيص المسموح للشركة بالعمل في ضوئها تشير إلى أن التصرف في المخلفات الخطرة يعتبر مؤثرا على مقدرتها على أداء أعمالها ، فإذا ما قامت الشركة بانتهاك شروط الترخيص فمن المحتمل أن ستكون غير قادرة على الاستمرار في مزاولة نشاطها . ومن ثم سيكون مؤثراً على قوائمها المالية عن طريق :-

a- الحصول على فهم عام بالإطار القانوني والتشريعي الواجب التطبيق على المنشأة والصناعة والإجراءات المتبعة للتأكد من الالتزام بذلك الإطار .

b- فحص مدى التطابق والتوافق مع التراخيص الملائمة وتعليمات السلطات الرقابية.

c- الاستفسار من المديرين عما إذا هناك أية اخطارات تم توجيهها للشركة عن أية حالات ممثلة تشير إلى عدم بالقوانين والتشريعات .

d- الحصول على تصديق كتابي من المديرين بأنهم قد افصحوا للمراجع عن كافة تلك الأحداث التي لديهم علم بأنها تتضمن حالات عدم التزام محتملة مع تحديد العواقب الفعلية والمحتملة التي قد تنشأ نتيجة لذلك .

لذلك فلإغراض مراجعة العملاء حيث تعتبر القوانين والتشريعات البيئية محورية ومؤثرة على مقدرتها على أداء أعمالها يتم التأكيد على أن التزامهم بتلك القوانين والتشريعات يعتبر عنصرا هاما للمراجعة الخارجية للقوائم المالية .

5/6 اجراءات التحقق لاكتشاف التحريف الجوهرى بسبب الأمور البيئية

Substantive procedures of Auditor For Environmental Matters

عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التحقق الأساسية الملائمة يتعين على المراجع مراعاة المستويات المقررة للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة للدرجة التي معها يتم تخفيض مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الى مستوى مقبول (متضمناً أي تحريفات جوهرية إذا ما فشلت المنشأة في القياس والإفصاح عن آثار الأمور البيئية) .

تتضمن اجراءات التحقق الأساسية الاستفسار من الإدارة المسئولة عن إعداد القوائم المالية والمديرين المسئولين عن الأمور البيئية للحصول على دليل اثبات يدعم أي تأكيدات ترتبط بالأمور البيئية، وقد يحتاج المراجع الى الاستعانة بعمل خبراء بيئيين .

وفيما يلي أمثلة على اجراءات التحقق التي يؤديها المراجع لاكتشاف التحريفات الجوهرية بسبب الأمور البيئية (وقد يسترشد المراجع برأي خبير بيئي لتقييم نتائج تلك الاجراءات) .

1- الفحص المستندي العام General Documentary review

بوجه عام يقوم المراجع بالأتي :-

a- دراسة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ولجان المراجعة أو أي لجان أخرى تكون مسئولة عن الأمور البيئية .

b- دارسة معلومات الصناعة المتاحة عن الأمور البيئية القائمة أو المستقبلية.

c- دراسة التقارير التي يصدرها خبراء البيئة مثل تقارير تقييمات المواقع ودراســـة التأثـــيرات البيئـــية، بالإضافة لتقارير المراجعة الداخلية أو تقارير المراجعة البيئية ، وتقارير الفحص القانوني ، وتقارير السلطات الرقابـــية ، وتقاريـــر الأداء البيئي الصادرة عن المنشأة، والمراسلات التي تتم بين المنشأة والجهات الرقابية أو المحامين والمستشارين .

2- استخدام عمل الخبراء البيئيين Using work of Environmental Experts

تعتبر الإدارة مسئولة عن إعداد التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالـــية، إلا أنه في عديد من المجالات قد يتطلب الأمر حصول الإدارة على نصيحة فنية من المتخصصين الخبراء كالمحامين أو المهندسين بالإضافة إلى الخـــبراء البيئييـــن الأخريـــن للمســـاعدة في إعداد تلك التقديرات المحاسبية والافصـــاحات المرتـــبطة بالأمور البيئية، بالإضافة إلى المساعدة في تحديد المواقـــف التـــي من خلالها يكون مطلوب الأعتراف بالألتزامات والتقديرات ذات الصلة بالأمور البيئية (مثال تحديد المسئوليات القانونية للمنشأة لتطهير أو ترمـــيم أحـــد المواقع) أو الحصول على البيانات التي على أساسها يتم إعداد الـــتقديرات (قـــيام الخبير البيئي بتحديد طبيعة ونطاق التلوث والطرق البديلة المقبولة لترميم الموقع)، وتصميم خطة التصرف العلاجية الملائمة.

وإذا هـــدف المـــراجع إلى استخدام نتائج عمل الخبير البيئي كجزء من عملية المراجعة فإنه يتعين عليه دراسة ما يلي :-

a- مـــدى كفايـــة العمل المؤدي عن طريق الخبراء البيئيين لأغراض عملية المراجعة .

b-مــدى الكفايــة الفنــية والموضوعية للخبير البيئي تطبيقاً للمعيار الدولي للمــراجعة رقم (620) بعنوان استخدام عمل خبير، ويكون من الضروري للمراجع أن يعطي اعتبار خاص لخبرة وسمعة الخبير البيئي.

c-الحصول على دليل اثبات كاف وملائم بأن عمل الخبير كان كافيا لأغراض مراجعة القوائم وتقييم ملائمة عمل الخبير كدليل اثبات مراجعة.

قــد يحــتاج المراجع أن يقوم بالتعاقد مع خبير أخر عند دراسة ذلك العمل لتطبيق اجراءات إضافية ولتعديل تقرير المراجعة .

3- استخدام نتائج عمل المراجعة البيئية

Using Results of Environmental Audit

أصبحت المراجعات البيئية محل استخدام شائع بشكل متزايد في عديد من الصناعات . ويعتبر مصطلح المراجعة البيئية من المصطلحات التي تتميز بأن لها مجموعة واسعة من المعاني . ويمكن أن يتم أداء عمليات المراجعة البيئية عــن طريق خبراء خارجيين أو داخليين (أحيانا ما تتضمن مراجعين داخليين أو عن طريق الإدارة بالمنشأة). وفي الممارسه العملية فإن هناك أشخاص من فــروع عديدة من المعرفة يمكن تأهيلهم لأداء عمليات المراجعة البيئية. حيث غالبا ما يتم أداء المراجعة البيئية عن طريق فريق عمل يتضمن فروع معرفة مختلفة . وبوجه عام غالبا ما يتم أداء عمليات المراجعة البيئية بناء على طلب الإدارة ولأغراض الاستخدام الداخلي فقط . حيث يتم دراسة عديد من الأمور البيئية التي لعل أبرزها تلوث الموقع أو مدى الألتزام بالقوانين واللوائح البيئية ومــع ذلــك يتعين الإشارة إلى أن مصطلح المراجعة البيئية ليس بالضرورة مرادفا لمصطلح مراجعة تقرير الأداء البيئي .

وعندما يقوم مراجع القوائم المالية للمنشأة بدراسة استخدام نتائج عمليات المــراجعة البيئية كدليل اثبات مراجعة ملائم، يتعين عليه تقرير ما إذا كانت عملية المراجعة تفي بارشادات التقييم المتضمنة في المعيار الدولي للمراجعة رقم(610) بعنوان مراعاه عمل المراجعة الداخلية أو المعيار الدولي للمراجعة رقــم (620) بعنوان استخدام عمل خبير، وتتمثل أبرز تلك الارشادات التي يتعين مراعاتها :-

a- دراسة أثر نتائج عملية المراجعة البيئية على القوائم المالية .

b- تقييم الكفاية الفنية والمهارة الخاصة لفريق المراجعة البيئية وموضوعية المراجعين ، لا سيما عندما يتم اختيارهم من الأعضاء العاملين بالمنشأة .

c- الحصول على دليل اثبات مراجعة كاف وملائم بأن نطاق عملية المراجعة البيئــية متضــمناً ردود أفعال الإدارة تجاه التوصيات الناتجة عن عملية المراجعة البيئية كان كافياً لأغراض مراجعة القوائم المالية .

d- تقييم العناية المهنية الواجبة التي تم ممارستها عن طريق فريق العمل عند أداء عملية المراجعة البيئية .

e- مدى كفاية التوجيه والإشراف والفحص السليم لعملية المراجعة .

4- استخدام عمل المراجعة الداخلية Using work of Internal Audit

إذا ما كان لدى المنشأة قسم لأداء وظيفة المراجعة الداخلية فإن المراجع يــدرس مــا إذا كــان المراجعين الداخليين يهتمون بالجوانب البيئية لأعمال المنشــأة كجزء من أنشطة المراجعة الداخلية. فإذا كان ذلك هو الموقف، فإن المراجع يدرس ملائمة استخدام مثل هذه العمل لأغراض عملية المراجعة مع تطبــيق الارشادات المحددة في المعيار الدولي للمراجعة رقم (610) بعنوان دراسة

عمـــل المـــراجعة الداخلية Considering the work of Internal Auditing على النحو التالى :-

تقييم واختبار عمل المراجع الداخلي :

- عندما يقرر المراجع الخارجى استخدام عمل المراجعة الداخلية، يجب عليه أن يقوم بتقييم واختبار ذلك العمل للتأكد من فاعليته لأغراض المراجعة الخارجية.
- أن تقيـــيم عمل المراجعة الداخلية يتضمن دراسة مدى كفاية نطاق العمل والـــبرامج ذات العلاقة ، وما إذا كان التقييم المبدئى للمراجعة الداخلية ما يزال مناسبا ذلك التقييم قد يتضمن إعتبار ما إذا كان :-

a- أن العمـــل يقـــوم به أشخاص نالوا قدرا مناسبا من التدريب المهنى ولديهم المقـــدرة كمراجعيـــن ، وأن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه .

b- الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تدعم النتائج التى توصل إليها .

c- صحة النتائج التى تم الحصول عليها فى ضوء الظروف ، وأن أى تقارير معده تتفق مع نتائج العمل المؤدى .

d- أن أيـــة بـــنود غير عادية تم الإفصاح عنها بواسطة أعمال المراجعة الداخلية قد تم تسويتها.

- أن طبيعة وتوقيت ومدى اختبار عمل المراجعة الداخلية يعتمد على الحكم الشخصـــى للمـــراجع الخـــارجى لمخاطر المراجعة ذات الصلة وأهميتها النســـبية، كذلـــك علـــى نـــتائج التقرير المبدئى للمراجعة الداخلية ، وتقييم اســـتخدام عمل المراجعة الداخلية ، وقد تشتمل اختباراته على فحص نفس

البـــنود الـــتى اختبرها المراجع الداخلى، أو فحص أى بنود أخرى مماثلة بالإضافة إلى ملاحظة إجراءات المراجعة الداخلية .

- يجـــب أن يقـــوم المراجع الخارجى بتوثيق النتائج المتعلقة بعمل المراجعة الداخلية التى تم تقييمها واختبارها .

5- اقرارات الإدارة Management Representation

يتطلب المعيار الدولي للمراجعة رقم (580) بعنوان اقرارات الإدارة أن يحصل المراجع على اقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور التي تعتبر ذات أهمـــية نســـبية للقوائم المالية ، عندما لا يتوقع أن توجد أدلة اثبات مراجعة ملائمة وكافية بشكل معقول .

وحيث أن كثير من أدلة الإثبات المتوافرة للمراجع تجاه أثر الأمور البيئية علـــى القوائم المالية سوف تكون مقنعة في طبيعتها وليست حاسمة. لذلك قد يرغـــب المراجع في الحصول على اقرارات مكتوبة من الإدارة تفيد دراستها لآثار الأمور البيئية وأنها :-

a- ليســـت على علم بأى التزامات أو إحداث عرضية تنشأ من الأمور البيئـــية وتتضمن تلك التي تنشأ من التصرفات التي يحتمل أن تكون غير قانونية .

b- ليســـت علـــى علـــم بالأمور البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول جوهريا .

c- أفصـــحت بشكل كامل للمراجع عن كافة الحقائق المرتبطة بالأمور البيئية في حالة العلم بها .

6-اجراءات التحقق الأساسية من الألتزامات والمخصصات والخسائر العرضية والتقديرات المحاسبة

Liabilities, Provisions and Contigencies and Accounting Estimates

إذا قامت الشركة بانتهاك القوانين والتشريعات البيئية فإنها قد تتعرض للمسئوليات والالتزامات في شكل – على سبيل المثال –غرامات وإضرار وتكاليف علاجية (بمعني التكاليف الخاصة بعلاج أي ضرر للبيئة أو الملكية أو الأفراد تنشأ من ذلك الانتهاك) . وفي بعض الحالات فإن الالتزامات قد تكون بسيطة القيمة بالارتباط بالأمور المالية للشركة ، ولكن في بعض الحالات الأخرى قد تكون ذات حجم كاف لأن تصبح جوهرية ومؤثرة على القوائم المالية للشركة.

وقد أوضحت ايضاحات معايير المراجعة مسئوليات المراجعين الخارجيين في مثل تلك الظروف ، حيث نصت على ما يلي :

عندما يصبح المراجعون على علم بمعلومات تشير إلى أنه قد يكون هناك عدم التزام بالقانونين والتشريعات ، من ثم فإنهم يجب أن يحصلوا على فهم كاف بطبيعة التصرف والظروف التي خلالها حدث عدم الالتزام ذلك ، كما يجب أن يكون لديهم معلومات أخرى كافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية.

وعند تقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية فإن المراجعين يجب عليهم مراعاة:-

a- العواقب المالية المحتملة – على سبيل المثال – الغرامات والأضرار والتهديدات الخاصة بتأميم الأصول ، وعدم الاستمرار الإلزامي بالأعمال بالإضافة إلى التعرض لمخاطر الدعاوى القضائية .

b- ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة تتطلب الإفصاح وإذا كان الأمر كذلك يتم تحديد مدى كفاية ذلك الإفصاح .

c-ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة خطيرة للغاية للدرجة التي من شأنها تطرح مشكلة بخصوص الصورة التي تعرضها القوائم المالية (بمعني ما إذا كان افتراض الاستمرار يعتبر صحيحا وملائما) .

وعـــندما تكـــون العواقـــب المالية المحتملة لاحد أو أكثر من الانتهاكات للمتطلـــبات البيئـــية القانونـــية جوهرية ومؤثرة على مراجعة القوائم المالية للعمـــيل، فـــإن المـــراجع يحتاج إلى تقييم مدى كفاية الإفصاحات المرتبطة بالالـــتزامات الطارئة والعرضية في صورة القيم المحتملة المرتبطة مع شرح الظروف الملائمة .

بالإضـــافة لذلـــك فلإغراض مراجعة العملاء التى لديها أنشطة وعمليات ومنتجات أو خدمات لها أو يكون من المحتمل أن يكون لها أثر جوهري على البيـــئة فـــإن المراجعين الخارجيين يحتاجون أن يقومون بتقييم كفاية التغطية التأمينـــية لعملائهـــم على تلك العواقب المحتملة لانتهاك المتطلبات القانونية البيئـــية (متضـــمنة التكالـــيف القانونـــية المرتبطة) وعلى الحالات الطارئة والكـــوارث المحـــتملة ذات الصلة بالبيئة . وبالمثل فإنهم يحتاجون إلى تقييم كفاية مخصصاتهم بخصوص تلك الأمور .

عمومـــا يقـــوم المـــراجع لأغـــراض الـــتحقق الأساسي من شمول تلك الألتزامات والمخصصات والخسائر العرضية بالأتي :-

- الاستفســـار عـــن السياســـات والاجـــراءات المقررة لتحديد الألتزامات والمخصصات والخسائر العرضية التي يمكن أن تنشأ من الأمور البيئية .
- الاستفسار عن الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تسبب تلك الألتزامات أو المخصصـــات أو الخســـائر العرضية التي يمكن أن تنشأ من الأمور

البيئـــية على سبيل المثال انتهاكات القوانين واللوائح البيئية وعدم الألتزام بها، أو المطالبات والتقديرات المحتملة نتيجة الأضرار البيئية .

- الاستفســار عــن أي مطالبات أو تقديرات محتملة تتعلق بتكاليف تطهير الموقــع أو تكاليف الإزالة أو الترميم المستقبلية أو عدم الألتزام بالقوانين واللوائح البيئية .
- الاستفســار والأطــلاع على المراسلات بين الشركة والسلطات الرقابية التي تختص بأمور بيئية وما إذا كانت تشير إلى احتمال وجود إلتزامات أو مخصصات أو خسائر عرضية .
- الاستفسار عن المتطلبات الخاصة بتنظيف أو إزالة أو ترميم أحد المواقع في المستقبل عند التخلص من أحد تلك العقارات أو المواقع أو شراؤه أو بيعه .
- أداء اجــراءات تحليلــية لــتحديد العلاقة بين المعلومات المالية بالقوائم المالـــية والمعلومـــات الكمـــية المدرجة في السجلات البيئية (مثال ذلك العلاقة بين المواد الخام المستخدمة وانتاج المخلفات أو الانبعاثات) .

وتتمثل اجراءات التحقق الأساسية للمراجع من التقديرات المحاسبية **Accounting Estimates** على النحو التالى :-

1- فحــص واختبار الإدارة للتقديرات المحاسبية والافصاح عنها عن طريق ما يلي :-

a- دراسة كفاية العمل المؤدى عن طريق الخبراء البيئيين التي تعاقدت معهـــا الإدارة وتطبـــيق الإرشـــادات المتضمنة فى معيار المراجعة الدولي رقم (620) بعنوان استخدام عمل خبير .

b- فحــص البيانات التي تم على أساسها إعداد التقديرات ودراسة ما إذا كانت ملائمة وذات مصداقية وكافية .

c- تقييم ما إذا كانت الافتراضات التي بنيت عليها التقديرات متسقة مع بعضها ومع البيانات المؤيدة وبيانات الصناعة ، ودراسة الحاجة إلى التعاقد مع أحد الخبراء لفحص افتراضات معينة .

d- اختبار العملية الحسابية التي قامت الإدارة باجرائها لترجمة الأفتراضات إلى تقديرات محاسبية .

e- دراسة ما إذا كانت الإدارة قد قامت بالموافقة على اجراء تقديرات محاسبية مرتبطة بالأمور البيئية .

2- اجراء تقدير محاسبى مستقل لتدعيم معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة إذا كانت غير ملائمة .

3- دراسة استمرار ملائمة الافتراضات المرتبطة بتقديرات الألتزامات والمخصصات أو الخسائر العرضية المتعلقة بالأمور البيئية .

4- مقارنة تقديرات أحد الألتزامات المرتبطة بترميم أحد المواقع مع تقديرات الألتزامات الخاصة بمواقع أخرى مرتبطة بمشاكل بيئية مماثلة أو التكاليف الفعلية المتعلقة بمواقع مماثلة أخرى .

5- الفحص المستندي لقيمة الألتزامات والمخصصات والخسائر العرضية الناشئة عن الأمور البيئية ومناقشة ذلك مع الإدارة والأطلاع على المراسلات مع المستشار القانوني بخصوص قيمة المطالبات والعقوبات والجزاءات .

اجراءات التحقق من الخسائر والأرباح والألتزامات البيئية المحتملة

الخسائر البيئية المحتملة Contingent Losses

وهي عبارة عن خسائر محتملة ناتجة عن ظرف طارئ محتمل الحدوث، ويتم إثبات تلك الخسائر المحتملة كمصروف وإلتزام معاً في حالة توافر شرطان معاً هما :-

1- أن تكــون من المحتمل أن تؤكد الأحداث المستقبلية على فقدان أصل من الأصول أو نشأة إلتزام في تاريخ الميزانية مع الأخذ في الحسبان أية قيمة من المحتمل استردادها وتكون مرتبطة بتلك الخسارة .

2- امكانــية تقدير مبلغ الخسارة المتوقع حدوثها تقديراً مناسباً يمكن الاعتماد عليه .

ويتم الإفصاح بالقوائم المالية عن الخسارة المحتملة في حالة عدم توافر أيا من هذين الشرطين ، إلا إذا توصلت الإدارة إلى احتمال حدوث تلك الخسارة يعتبر ضئيلاً أو مستبعداً ، وهنا يكون ذلك الإفصاح غير مطلوباً .

الأرباح البيئية المحتملة Contingent Income

وهــي الأربــاح التي قد تتحقق إذا ترتب على الأحداث المستقبلية زيادة أصل أو نقص إلتزام .

الإلتزامات المحتملة Contingent Liabilities

وتعــرف بأنهــا تعهدات ممكنة ناتجة عن أحداث سابقة ، وسوف يتأكد وجــود تلك التعهدات فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر غير مؤكد في المستقبل وغير خاضع كلية لرقابة المنشأة ، أو أن الألتزامات المحتملة تمثل تعهــدات حاضــرة ناتجــة عن أحداث سابقة ولم يتم الأعتراف بها . وذلك التعريف يقود إلى أهمية التفرقة بين المخصصات والألتزامات المحتملة .

حيــث يــتم تكويــن المخصصات لأغراض مقابلة تكاليف إعادة تجديد وصــيانة المواقــع التى لحقت بها أضرار التلوث الناتج عن أنشطة الشركة **Provisions For Site Restoration Costs** ، أما الالتزامات المحتملة **Contingent Liabilities** فهى تنتج عن تطبيق القوانين والتشريعات البيئية .

وقـــد يحدث نقص فى قيم الأصول بسبب احتمال وجود الانبعاثات البيئية نتـــيجة خضوع بعض المنتجات التى يتم تصنيعها أو تعرض لأصول الثابتة التى يتم استخدامها فى عملية التصنيع إلى عمليات بيئية معينة .

فحص تقييم الأصول الثابتة والمخزون والاستثمارات

Reviewing the Valuation Assets(Fixed Assets, Stocks and Investments)

من بين عديد من الأمور الأخرى التي يحتاج المراجعون الخارجيون إلى إعطـــاء اهتمام خاص بالعملاء التى تعتبر الأمور البيئية ذات أهمية جوهرية لهـــم قيمة الأصول الثابتة – على وجه الخصوص – قيمة الأراضي والمباني بالإضافة إلى المخزون كما هو موضح في القوائم المالية السابقة للمراجعة .

حيـــث أن قـــيمة الأراضي قد تتغير بشدة عن طريق عديد من العوامل على سبيل المثال اكتشاف مخلفات خطرة أو وجود تربة أو مياه جوفية ملوثة عند أي موقع من مواقع العميل ، وعلى الرغم مما إذا كانت المخلفات الخطرة قدتم دفنها فيها أو أن التربة أو المياه الجوفية كانت ملوثة عن طريق العميل ذاته أو عن طريق الشاغل السابق لذلك الموقع .

وبالمثل فإن قيمة المباني والمصانع يمكن أن تتغير على سبيل المثال فى حالـــة اكتشـــاف أنهـــا تخالف تشريعات الصحة والأمان والبيئة ، على سبيل المـــثال عـــندما تتســـبب طريقة الترتيب الحالي لتخزين المخلفات في أحداث حـــريق أو تســـبب خطـــورة علـــى الصحة أو عندما تزيد معدلات انبعاثات الغـــازات عن المستويات المسموح بها ، وفي بعض الظروف قد يكون سبب انتهاك التشريعات وجود تغيرات في التشريعات ذاتها على سبيل المثال قد يتم تخفـــيض المستويات المسموح بها للانبعاثات كنتيجة لوجود تغير تشريعى أيا كانت سبب تلك الانتهاكات فعندما تخالف الأراضي أو المصانع (أو اي أصل

إنتاجـــي) التشريعات الحالية أو المطبقة فأن الأمر قد يتطلب التضحية بنفقه رأسمالية كبيرة الحجم للمحافظة على الأصول القائمة داخل الإطار السليم وفقا للمعايـــير المطلوبـــة ، وعلـــى الرغم من التأثير على قيمة الأصول كما هي محـــدودة في قائمة المركز المالي فإن النفقة الرأسمالية المخططة قد تزيد من الارتـــباطات التـــي يتعين الإفضاح عنها في القوائم المالية ، وسوف يحتاج المراجع الخارجي أن يقوم بفحص كفاية أي من تلك الإفصاحات .

وبالارتـــباط بـــأحداث مماثلة فإنه بالنسبة للعملاء الذين لديهم عمليات أو منتجات ذات أثر جوهري على البيئة فإن المراجعين الخارجيين يحتاجون أن يكونـــوا يقظيـــن للحقـــيقة القائلـــة بأن قيمة المخزون قد تتناقص أو أن بنود المخزون قد يتم جعلها متقاومة أو راكدة من خلال المخاوف البيئية أوتكاليف التخزين والتصرف في المواد الخام الضارة أو أو ارتباطات إعادة تدويرها ، أن قـــيمة المخزون المحددة في قائمة المركز المالي قد تحتاج أن يتم تعديلها تبعا لذلك .

يتعين على المراجع الاستفسار فى حالة شراء أراضى أو معدات أو الات Purchases of Land , Plant and Machines أثناء الفترة من إجراء الفحص القـــانونى Due Dilgence التى قامت الإدارة بتنفيذها لأغراض مراعاة أثار الأمـــور البيئـــية عـــند تحديد سعر الشراء والأخذ فى الحسبان نتائج الفحص العلاجى والتزامات ترميمي الموقع والأراضى .

الأستثمارات طويلة الأجل Long-term Investments

يتعيـــن علـــى المـــراجع مناقشـــة المســـئولين عن إعداد القوائم المالية والاستثمارات طويلة الأجل ودراسة أثار أية أمور بيئية تتضمنها تلك القوائم على تلك الاستثمارات .

تخفيض قيمة الأصول Asset Impairment

حيث يتعين على المراجع القيام بالأتي :-

- الاستفسار عن أية تغيرات مخططة في الأصول الرأسمالية كنتيجة للتغيرات في أحد التشريعات البيئية أو استراتيجية العمل وتقييم آثار ذلك عليها .
- الاستفسار عن سياسات واجراءات الإدارة لتقييم مدى الحاجة إلى تخفيض القيمة الدفترية للأصول بسبب الأمور البيئية .
- فحص المستندات المؤيدة للتخفيض المحتمل في القيمة الدفترية للأصول ومناقشة ذلك مع الإدارة .

5/7 التقرير والإفصاح عن آثار الأمور البيئية على القوائم المالية

Reporting and Discolsure of Environmental matters

يجب على المراجع التحقق من كفاية الأفصاحات في القوائم المالية المرتبطة بتأثيرات الأمور البيئية، وفي سبيل ذلك ينبغي مراعاه المراجع ما يلي عند إعداد التقارير :-

- عند تكوين الرأي عن القوائم المالية، يقوم المراجع بدراسة ما إذا كانت آثار الأمور البيئية قد تم معالجتها أو الأفصاح عها بشكل كافي طبقاً لإطار عمل ملائم لإعداد التقارير المالية. بالإضافة لذلك فإن المراجع يقوم بالاطلاع على أي معلومات أخرى تم تضمينها مع القوائم المالية من أجل تحديد أية اختلافات جوهرية على سبيل المثال فيما يتعلق بالأمور البيئية ، على سبيل المثال قيمة الالتزامات المالية البيئية المتوقعة والتى قد تتزايد فى حالة عدم التزام الشركة بالقوانيين أو اللوائح ذات الصلة .

- فنتيجة للدراسات التجريبية فى مجال المراجعة المالية للعمليات البيئية ، يتعين خضوع كل من التكاليف والالتزامات البيئية التى تظهر بالحسابات والسجلات إلى المراجعة المالية الخارجية للقوائم المالية ، وذلك فى ضوء التوصيات التى اصدرتها اللجنة الاستشارية للمشروعات والبيئة Advisory Committee on Businesss and The Environment فى عام 1997 ، وكذلك اصدارات الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) التى اشارات إلى ضرورة دخول العمليات البيئية فى نطاق عمليات مراجعة القوائم المالية باعتبار أن لها أثار جوهرية وفعالة على تلك القوائم .
- ولاشك أن الحصول على أدلة إثبات بخصوص أثار تلك العمليات البيئية يعتبر من الأمور الأكثر تعقيدا عند إجراء المراجعة المالية بسبب وجود درجة مرتفعة من عدم التأكد المحيطة بالبيانات المالية للعمليات البيئية والتى يقع العبء على الإدارة فى تقديم تأكيد أو دليل إثبات مقنع Porsuasive على أن القوائم المالية لا تفتقد إلى المعلومات البيئية ذات الأثر الجوهرى على صدق وعدالة ودقة تلك البينات المالية .
- وتعتبر تقديرات الإدارة للأحداث غير المؤكدة ونطاق الافصاح عنها في القوائم المالية من المشاكل الرئيسية في تحديد الأثر على تقرير المراجع، وقد يتوصل المراجع لاستنتاج بأن هناك أحداث غير مؤكدة جوهرية أو افصاحات غير ملائمة بسبب الأمور البيئية. وقد تكون هناك ظروف في رأي المراجع تطرح مشكلة عدم ملائمة فرص استمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها، في مثل تلك الظروف يراعى المراجع المعيار الدولي للمراجعة رقم (570) بعنوان الاستمرارية وهو يوفر ارشاد تفصيلي للمراجعين في مثل تلك الظروف .

فبـــناء على أدلة الإثبات التى تم الحصول عليها يجب أن يحدد المراجع فى ضوء خبرته السابقة ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهرى يتعلق بالأحداث أو الظـــروف الـــتى قــد تثير كل على حده أو مجتمعة شكا هاما حول قدرة المنشأة على الأستمرارية.

ويكون هناك عدم تأكد جوهرى عندما يكون حجم تأثيره المحتمل هاما فـــى رأى المـــراجع ، ويعتبر الإفصاح الواضح عن طبيعة ومضامين عدم التأكد هذا ضروريا لعرض القوائم المالية دون جعلها مضللة .

وإذا كـــان أســـتخدام فـــرض الأستمرارية ملائما إلا أن هناك عدم تأكد جوهرى ، فإن المراجع يقوم بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية :

a- تصف بصورة كافية الأحداث أو الظروف الرئيسية التى تشكك فى قدرة المنشـــاة علـــى الاستمرار فى التشغيل وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف.

b- يذكر صراحة أن عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالأحداث أو الظروف تثير شكا هاما حول قدرة المنشأة على الأستمرار ، وبالتالى قد تكون غير قادرة على الحفاظ على أصولها وتحمل ألتزاماتها من خلال عملها العادى .

وإذا أدرج إفصـــاح كافى فى القوائم المالية فعلى المراجع أن يبدى رأيا غـــير مـــتحفظا ، إلا أنه يعدل تقريره بإضافة تأكيد على امر معين فى فقرة النطاق تلقى الضوء على وجود عدم تأكد جوهرى متعلق بالحدث أو الظرف الـــذى قد يثير شكا هاما حول قدرة المنشاة على الأستمرار ، ويلفت الأنتباه الـــى الإيضـــاح الموجود على القوائم المالية والذى يفصح عن تلك الامور المذكورة فى الفقرة (32).

وعـند تقريـر المراجع لدرجة كفاية الإفصاح بالقوائم المالية ، فعليه أن يـأخذ فـى أعتباره عما إذا كانت المعلومات الواردة بهذه الإيضاحات تلفت أهـتمام القارئ بأحتمال أن المنشأة قد تكون غير قادرة على الأستمرار فى الحفـاظ على أصولها وتحمل ألتزاماتها من خلال عملها العادى . وفيما يلى مـثال علـى مـثل هذه الفقرة والتى يكون فيها المراجع مقتنعا بمدى كفاية الإفصاح الوارد .

" بدون تقييم لرأينا فإننا نلفت الأنتباه الى الإيضاح رقم (×) الوارد ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، والذى يدل على أن الشركة حققت صافى خسـارة قدرهـا .... جنـيه خلال السنة المالية المنتهية فى 31 ديسمبر سنة 2000 ، حيـث أنه فى ذلك التاريخ كانت ألتزامات الشركة البالغة .... جنيها تـزيد عـن إجمـالى أصولها البالغة .... جنيها ، وهذه الظروف إضافة الى الأمـور الأخرى المذكورة فى الإيضاح رقم (×) ، تدل على وجود عدم تأكد جوهرى ، وهذا قد يثير شكا هاما حول قدرة المنشاة على الأستمرارية ".

" وفى الحالات الحادة ، مثلما فى المواقف التى تتضمن مظاهر عدم تأكد جوهـرى متعددة والتى تكون هامة بالنسبة للقوائم المالية، فقد يرى المراجع انـه من الملائم التعبير عن امتناعه عن رأى القوائم المالية بدلا من إضافة فقرة تأكيد على أمر معين " .

إذا لـم يـتم إدراج إفصاح كافى فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، فعلـى المراجع أن يصدر رأى متحفظ (مقيد) أو رأى عكسى حسبما يرى انـه مناسب (يرجع فى هذا الصدد الى معيار المراجعة الدولى رقم (700) بعـنوان تقرير المراجع عن القوائم المالية فقرات أرقام 45-46) . على أن يشمل التقرير على إشارة محددة الى حقيقة وجود عدم تأكد جوهرى وهو ما

قـــد يثير شكا هاما حول قدرة المنشاة على الأستمرار . وفيما يلى أمثلة على فقرات ملائمة عندما يتم التعبير على رأى مقيد أو رأى عكسى :

" عـــند إصدار رأى مقيد : أنتهت ترتيبات الشركة التمويلية والأقساط المؤجلة تستحق الدفع فى / / ، ولقد أصبحت الشركة غير قادرة على إعادة الـــتفاوض أو الحصول على إحلال للتمويل ، وهذا يدل على وجود عدم تأكد جوهـــرى، والـــذى قد يثير شكا هاما حول قدرة المنشأة على الأستمرارية، وبالـــتالى قـــد تصـــبح المنشأة غير قادرة على الحفاظ على أصولها وتحمل ألتزاماتها من خلال عملها المعتاد .كما أن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم تفصح عن هذه الحقيقة .

وفـــى رأينا باستثناء حذف المعلومات الواردة فى الفقرة السابقة أن القوائم المالـــية تعطـــى صورة صادقة وعادلة فى كافة جوانبها الهامة عن المركز المـــالى للشركة فى 31 ديسمبر سنة ... ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لــــ ... "

" عند إصدار رأى عكسى : لقد أنتهت ترتيبات الشركة التمويلية والأقساط المعلقـــة كانت تستحق الدفع فى 31 ديسمبر سنة ... ولقد أصبحت الشركة غـــير قادرة على إعادة التفاوض أو الحصول على إحلال للتمويل وتفكر فى تجهيز مبررات الإفلاس " .

وهـــذه تـــدل علـــى عدم تأكيد جوهرى والذى قد يثير شكا هاما فى قدرة المنشأة على الإستمرارية. وبالتالى فإن الشركة غير قادرة على الحفاظ على اصـــولها وتحمـــل ألـــتزاماتها من خلال عملها المعتاد. كما أن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم تفصح عن تلك الحقيقة.

ومـــع مراعاة ما تقدم ، فمن رأينا لحذف المعلومات المذكورة فى الفقرة السابقة أن القوائـــم المالية لاتعطى ضورة صادقة وعادلة فى كل جوانبها الهامـــة عن المركز المالى للشركة فى 31 ديسمبر لسنة ... ونتائج أعمالها وتدفقاتهـــا الـــنقدية عـــن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة الدولية (ولا تتمشى مع..) ".

عندما يكون فرض الأستمرارية غير ملائما :

إذا كانت المنشأة فى تقدير المراجع غير قادرة على الإستمرارية ، فعليه أن يـــبدى رأيا عكسيا لأن إعداد القوائم المالية لم يتم إعدادها وفقا لمبدأ الأستمرارية. وبـــناء على إجراءات المراجعة الإضافية والمعلومات التى حصل عليها المراجع والتى تشمل بالطبع تأثير خطط الإدارة على مستقبل المنشأة يصدر المراجع حكمه عـــن قدرة المنشأة على الأستمرار من عدمه فإذا ما خلص بغض النظر عن عمل إفصـــاح أولا فى الإيضاحات المتممة فإن فرض الأستمرارية المستخدم فى إعداد القوائم المالية يعتبرغير ملائما ويتم التعبير عن رأيا عكسيا .

وعـــندما تســـتنتج إدارة المنشاة الى أن فرض الأستمرارية المستخدم فى إعداد القوائم المالية غير مناسبا ، فإنه يمكن إعداد القوائم المالية على أساس بديـــل بـــناء علـــى إجراءات المراجعة الإضافية والمعلومات التى حصل عليها المـــراجع . فإذا حدد المراجع الأساس البديل المناسب وأعدت القوائم المالية وفقا له فإنه يستطيع أن يبدى رأيا غير متحفظا خاصة إذا وجد إفصاح كافى ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، ومع ذلك قد يتطلب الأمر التأكيد على أمر معين فى تقريره ليلفت نظر مستخدمى التقرير لى هذا الأساس .

5/8 مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية من منظور القطاع العام

Considering Environmental Issues From Public Sector Perspective

كما تم النص عليه في الفقرة الثالثة من ذلك الإيضاح تم توفير مساعدة عملية للمراجعين في تحديد ودراسة الأمور البيئية عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية . ذلك الإرشاد بوجه عام سيكون واجب التطبيق على قدم المساواة لمراجعي القطاع العام عند مراجعتهم للقوائم المالية للوحدات الحكومية والشركات الأخرى لقطاع الأعمال العام . ومع ذلك فجدير بالذكر ان طبيعة ونطاق مهام مراجعة القطاع العام قد تتأثر بالتشريعات واللوائح والتوجيهات الوزارية التي تفرض مسئوليات أضافية للمراجعة وللتقرير بخصوص تلك القضايا البيئية .

وكما هو الحال في القطاع الخاص ، فإن مراجعي القوائم المالية للوحدات الحكومية وشركات قطاع الأعمال العام قد تحتاج أن تدرس الاعتراف وقياس والإفصاح عن أي التزامات أو احداث طارئة ترتبط بحدوث أضرار بيئية .

أن الالتزامات والخسائر العرضية قد تنشأ من خلال الأضرار التي تم أحداثها عن طريق الوحدة محل التقرير أو أحد من شركاتها أو وحداتها . ومع ذلك ففي القطاع العام فإن الالتزام والخسائر العرضية قد تنشأ أيضا عندما تقبل الوحدة الحكومية مسئوليتها عن تطوير أو تحملها تكاليف أخرى متعلقة بالأضرار التي تم أحداثها عن طريق الغير – إذا –على سبيل المثال لم يتم تغطية تلك المسئولية أو الالتزام بها عن طريق الأخرين أو لم يتمكنوا من المشاركة فيها .

أن مراجعي القطاع العام في بعض البلدان قد لا يتم الزامهم بالتقرير عن حالات عدم الالتزام بالتشريعات أو اللوائح البيية المكتشفة أثناء القيام بعملية

مراجعة القوائم العادية بغض النظر عما إذا كانت تلك الحالات الخاصة بعدم الالتزام لها اثر جوهري على القوائم المالية للوحدة أم لا .

وقـــد تتضمن مسئوليات الوحدة الحكومية أو شركة قطاع الأعمال العام أيضـــا المتابعة المستمرة للالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح ذات العلاقة بـــالأمور البيئـــية ، ومزيد من التحديد فإن ذلك الدور في المتابعة سوف يقع عبئه على مسئولية الوحدة الحكومية أو شركة قطاع الأعمال العام .

وعـــند أداء عملية مراجعة القوائم المالية لمثل تلك الوحدات الحكومية أو شـــركات قطـــاع الأعمال العام ، فإن المراجع قد يحتاج أن يقوم بمراعاة – علـــى ســـبيل المثال – أساليب الرقابة الداخلية **Controls** التي تغطي فرض اعباء أو غرامات ملائمة وتحصيل الغرامات .

أمـــا بالنسبة للحالات التي لم يتم حسمها فإن الأمر يقتضى أيضا أن يتم مـــراعاة الاعتراف والقياس والإفصاح عن أي التزامات أو خسائر عرضية ذات صلة بتلك الحالات البيئية .

فهرس

هذا الكتاب

يهتم هذا الكتاب بالتركيز على دراسة المراجعة البيئيةEnvironmental Audits وأهمية مراعاة القضايا البيئية عند مراجعة القوائم المالية ، فقد ادرك المجتمع بمختلف طوائفه أخيرا مدى الحاجة إلى العناية بالبيئة ، ومراعاة نطاق تأثرها ومدى تأثيرها على اداء منشأت الأعمال ، وكرد فعل لذلك الاهتمام الجوهرى المتعاظم أصبحت تلك الشركات تقوم بالتقرير عن أدائها البيئى ، وقد تباين وتنوع ذلك التقرير بشكل واسع من مجرد تقارير مختصرة فى التقارير السنوية للشركات إلى تقارير بيئية خاصة موسعة شاملة . ولاشك أنه فى ظل غياب وجود معايير للمراجعة والتقرير البيئى فقد تباين نطاق وجودة المعلومات التى تتضمنها ، حيث قد تقوم بعض الشركات بالتقرير عن أدائها بالتركيز فقط على المشاكل البيئة والاجتماعية ، فى حين تقوم بعض الشركات الأخرى بإصدار تقارير مدعمة ذات مدى واسع تغطى أمور بيئية واجتماعية واقتصادية (تقارير الاستدامة Sustainability Reports) ، كما أن مصداقية المعلومات المقدمة قد تختلف وتتباين بشكل ملحوظ ، حيث أن بعض من تلك التقارير لا تخضع لأية إجراءات تحقق أو مراجعة خارجية، فى حين يتعرض البعض الأخر لإجراءات التحقق البيئى Environmental Verification ، ويتطلب الأمر وجود معايير للمراجعة والتقرير البيئى من أجل تعظيم جودة ونفعية التأكيد الذى يتم توفيره على مصداقية المعلومات البيئية .

لذلـك كان من الأهمية بمكان أن يتم تتبع تطور المراجعات البيئية الداخليـة Internal environmental audits مـن مراجعات القضية الوحيدة Single issue audits (على سـبيل المـثال مراجعات الالتزام ومراجعات التقييم القانونـي Compliance and due diligence audits) إلى المراجعات الشاملة Comprehensive audits (تلك المراجعات التي تغطي نظم الإدارة البيئية للمنظمة وأدائها البيئــي) . وبالمـثل فقد كان من الأهمية تتبع تطور التقرير البيئي الخارجـي External Environmental Reporting ، من تقارير البيئة ذات الموضوع الواحد Single Topic Environment Reports إلـى التقاريـر البيئـية بشكل واسع على الاستدامة والتواصل Broadly base sustainability reports والتـي تغطـي الأمـور الاجتماعية Social والاقتصـادية Economic بالإضـافة إلـى الأمـور البيئية Environmental ، وغنى عـن البيان فمن أجل تعزيز مصداقية التقارير البيئـية المنشورة أو تقارير التنمية المستديمة فإن عدد من الشركات تقوم بتقديم تقاريرها إلى المحققين الخارجيين External Verifiers (مكاتـب محاسـبة عامة أو مكاتب استشارية متخصصة) بغرض إبداء تأكيد عليها .

وتحقـيقا لأهداف ذلك المؤلف فقد تم تخطيطة وتقسيمة إلى خمس فصول رئيسية هى :-

الفصل الأول : المحاسبة عن الأداء الاجتماعى والبيئى .

الفصـل الثانى : المراجعة الاجتماعية كأساس لنشوء المراجعة البيئية .

الفصـل الثالـث : طبيعة وتطوير المراجعات والتقرير البيئى .

الفصـل الـرابع : أهـداف وعمليـات ونـتائج المراجعات البيئية الداخلية والخارجية.

الفصـل الخـامس : ملائمـة القضايا البيئية لمراجعات القوائم المالية الخارجية .

المراجعة البيئية

رقم الإيداع الدولي
2004/11862

الترقيم الدولي
I. S.B.N